

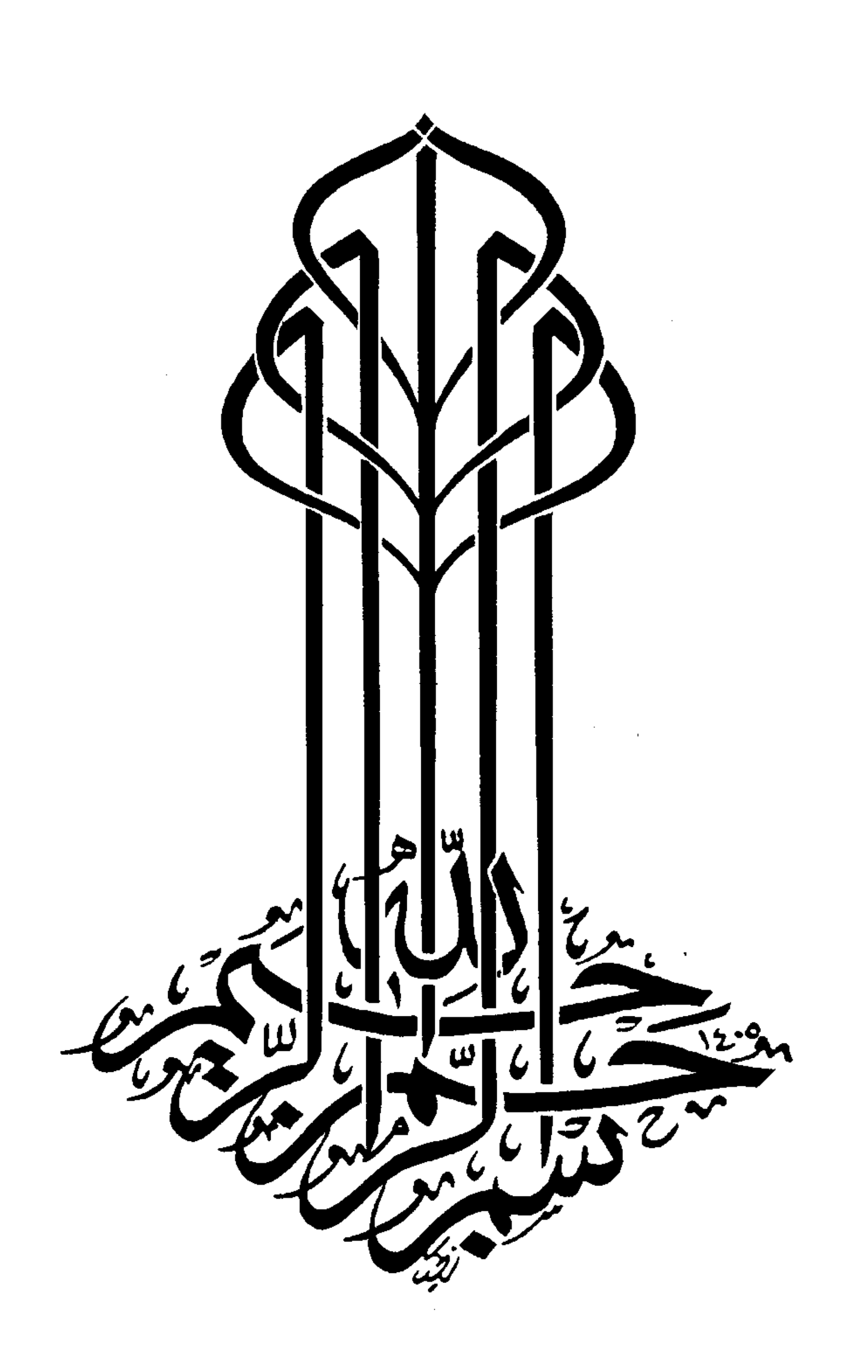
مشروع دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

الإصدار الأول

.... 1440هـ - 2019م

(المجلد الأول)

معلومات التسجيل سواء لدى مصلحة مطابع الحكومة أو مكتبة الملك فهد الوطنية



تقديم

تضمنت رؤية المملكة العربية السعودية 2030 عدداً من المحاور أحدها (وطن طموح .. حكومته فاعلة) وتضمن هذا المحور ما نصه ((... وسنستفيد من أفضل الممارسات العالمية لتحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة في جميع القطاعات. وسيشمل ذلك اتخاذ كل ما هو ممكن لتفعيل معايير عالية من المحاسبة والمساءلة، عبر إعلان أهدافنا وخططنا ومؤشرات قياس أدائنا ومدى نجاحنا في تنفيذها للجميع ...))، واتخذت الدولة عدداً من المبادرات لتحقيق الرؤية ومنها صدور الأمر السامي الكريم رقم 13059 بتاريخ 1438/3/16هـ بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأن تكون اللجنة المالية بالديوان الملكي هي اللجنة الإشرافية لمشروع التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، وتشكيل لجنة تنفيذية للمشروع برئاسة معالي وزير المالية وعضوية كل من معالي رئيس ديوان المراقبة العامة، ومعالي الأستاذ/ هندي بن عبدالله السحيمي، وأمين اللجنة المالية بالديوان الملكي، ووكيل وزارة المالية المختص. واعتمدت اللجنة التوجيهية بوزارة المالية بقرارها رقم (7) في اجتماعها المنعقد بتاريخ 2017/9/20م لائحة إجراءات عمل اللجنة الفنية للمشروع، ووفق ما ورد في المادة الثانية من هذه اللائحة تقوم اللجنة الفنية بدراسة مشاريع المعايير المحاسبية والسياسات المحاسبية المقترحة لجهات القطاع العام في المملكة من قبل فريق المشروع، وتقديم ما تراه من توصيات إلى اللجنة التوجيهية بوزارة المالية، وتقضي المادة الثالثة من اللائحة المذكورة بأن تشكل اللجنة الفنية بموجب قرار من معالي وزير المالية، وتم تشكيل اللجنة الفنية للمشروع بموجب قرار معالي وزير المالية رقم (504) وتاريخ 1439/2/5هـ برئاسة معالي الأستاذ/ عبدالعزيز بن صالح الفريح (رئيس اللجنة التوجيهية بوزارة المالية) وعضوية كل من معالي الدكتور/ حسام بن عبدالمحسن العنقري (رئيس ديوان المراقبة العامة)، ومعالي الأستاذ/ هندي بن عبدالله السحيمي (مساعد وزير المالية للشؤون الفنية المالية)، والدكتور/ عبدالله بن علي المنيف (مستشار مالي)، والدكتور/ أحمد بن عبدالله المغامس (أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين)، والدكتور/ عبدالعزيز بن مسعد الوذيناني (جامعة الفيصل)، والأستاذ/ أحمد بن محمد الجغيمان (مستشار بوزارة الطاقة والصناعة والثروة المعدنية)، والأستاذ/ عبدالله بن صالح الحميداء (من معهد الإدارة العامة)، والأستاذ/ عماد بن عبيد العتيبي (من وزارة الصحة)، والأستاذ/ يوسف بن محمد المبارك (محاسب قانوني واستشاري إدارة المشروع).

وقد تداولت اللجنة الفنية في عدد من الاجتماعات الآلية المقترحة لإعداد معايير المحاسبة للقطاع العام ومتابعة تحديثها ورأت اللجنة الموافقة على تبني مفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق الصادرة حتى نهاية عام 2017م مع مراعاة ما يلي:

- الإبقاء على البدائل التي أتاحها المعيار (إن وجدت) كما هي في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام، إلا إذا تبين أن أحد الأحكام أو البدائل التي تضمنها المعيار غير ملائم للتطبيق في المملكة، وفي هذه الحالة يتم تعديل نص المعيار وبيان أسباب التعديل في الدراسة المرفقة بالمعيار، وأن يتم إضافة أي معايير محاسبية يتبين الحاجة لها في المملكة ولم تغطيها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- الإبقاء على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في المعيار الدولي دون تعديل.

- تحديد البديل الأنسب للتطبيق من البدائل الواردة في المعيار المحاسبي (إن وجد)، ويتم النص على هذا البديل في دليل السياسات والإجراءات المحاسبية للقطاع العام.
- بيان الأسس التي يتم بموجبها تحديد الجهات التي ينطبق عليها دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية، وشملت جهات القطاع العام التي تتوافر فيها جميع الخصائص التالية:

أ- تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات لمنفعة العموم و/ أو إعادة توزيع الدخل والثروة.

ب- تقوم بتمويل أنشطتها بشكل رئيس - مباشرة أو غير مباشرة - عن طريق الضرائب و/ أو التحويلات من مستويات أخرى في الحكومة، أو المساهمات الاجتماعية، أو الاستدانة، أو الرسوم.

ج- لا يكون هدفها الأساسي تحقيق أرباح.

- إبراز المبادئ الرئيسة في فقرات معايير محاسبة للقطاع العام بالخط السميك، وأن جميع فقرات المعايير لها قوة نفاذ متساوية سواء كانت بخط سميك أو خط عادي.

وفي ضوء الاعتبارات المذكورة أعلاه تم إعداد مشروع دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية، وذلك بعد دراسة مستفيضة أخذت في الاعتبار دراسة كافة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وتحديد احتياجات المملكة، وقد ناقشت اللجنة الفنية في اجتماعها المنعقد بتاريخ .... الموافق .... مشروع الدليل، وتم عرض ما صدر عن اللجنة الفنية من توصيات بهذا الشأن إلى اللجنة التوجيهية بوزارة المالية واللجنة التنفيذية واللجنة الإشرافية، وتم رفع ما رأته اللجنة الإشرافية للمشروع إلى المقام السامي، وصدر أمر سامي كريم برقم .... وتاريخ .... قضى باعتماد مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية وفق الصيغة المعروضة على اللجنة الإشرافية للمشروع، وأن تتولى وزارة المالية مسؤولية الإشراف على تطوير مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية واعتمادها، وإصدار الآراء والتفسيرات والسياسات والإجراءات والإرشادات ذات الصلة بالمحاسبة في القطاع العام في المملكة العربية السعودية.

وقد بلغ عدد المواضيع التي شملها الدليل أربعين موضوعاً تضمنت إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام، وستة وثلاثين معيارًا، وثلاثة إرشادات موصى بها، وتضمنت الدراسة المرفقة بكل معيار حصراً للتعديلات المدخلة على المعيار الدولي وبيان أسباب التعديلات، ويبين ما يلي ملخص لها:

التعديلات	أسباب التعديل
تعديل الفقرة (8) من معيار المحاسبة للقطاع العام 35 "القوائم المالية الموحدة" بحيث تجيز استثناء جهات القطاع العام التجارية وجهات القطاع العام ذات الشخصية الاعتبارية من طريقة توحيد القوائم المالية، وأن	تبين للجنة الفنية عند استعراض تجارب عدد من الدول أنها تطبق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الشركات المسيطر عليها في قوائمها المالية الموحدة بدلاً من طريقة التوحيد ومنها المملكة المتحدة ونيوزلندا وكندا والنمسا، ويعود السبب في ذلك إلى تفاوت أنواع الأصول والخصوم للجهات التي تسيطر عليها الدولة التي تعمل في قطاعات مختلفة مما قد ينتج عنه عدم تجانس بنود القوائم المالية وطرق العرض، الأمر الذي يجعل التوحيد غير سهل وغير عملي من حيث الوقت والجهد وقد تفوق

التعديلات	أسباب التعديل
تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36 "الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة"	تكلفته منافعه، على حين أن طريقة حقوق الملكية تساعد على الحصول على معلومة واضحة وتقديم معلومات متجانسة في القوائم المالية الموحدة حيث أنها تعبر عن حصة الجهة في القيمة الدفترية لصافي أصول / حقوق ملكية الجهة التابعة مباشرة في جانب الأصول في القوائم المالية الموحدة. ويأتي توجه اللجنة هذا منسجماً مع ما أخذ به صندوق الاستثمارات العامة في المرحلة الحالية لمعالجة الاستثمارات في الشركات التابعة في القوائم المالية الموحدة.
تعديل تاريخ سريان المعايير بحيث يكون متوافقاً مع الخطة الاستراتيجية لمشروع تحول الجهات الحكومية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق	صدرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحديثاتها على مدى العشرون سنة الماضية وتفاوت تاريخ السريان بين كل معيار وآخر حسب تاريخ صدوره والتطورات اللاحقة عليه، وحيث أن معايير المحاسبة للقطاع العام سيتم تطبيقها لأول مرة في المملكة فقد تقرر أن يكون تاريخ تطبيق المعايير من قبل الجهات الحكومية متفقاً مع استراتيجية تحول الجهات الحكومية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. وتضمن كل معيار فقرة تحدد تاريخ سريانه.
إضافة معيار التقارير المالية الأولية	يهدف معيار التقارير المالية الأولية إلى تحديد محتوى القوائم المالية الأولية وتحديد مبادئ الإثبات والقياس في القوائم المالية الأولية، وحيث أن حكومة المملكة العربية السعودية بدأت بنشر تقارير ربعية لأداء الميزانية العامة للدولة، وأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا تتضمن معياراً يغطي التقارير المالية الأولية، فقد تم تضمين معايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية هذا المعيار.
استبعاد الفقرات المتعلقة بحلول المعايير محل إصدارات سابقة	أعدت معايير المحاسبة للقطاع العام بناءً على النسخة السارية من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة حتى نهاية عام 2017م، وبذلك فإن الفقرات المتعلقة بسحب المعايير السابقة لا تنطبق لكون أن المعايير صدرت في المملكة العربية السعودية لأول مرة.
استبدال بعض الأمثلة غير المتوافقة مع بيئة المملكة بأمثلة ملائمة، واستبعاد العبارات غير الملائمة	بعض الأمثلة والعبارات الواردة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا تتفق مع بيئة المملكة ومنها أمثلة (إنتاج الخمور من كرم العنب، وإنتاج النقانق من لحم الخنزير) وعبارة (الشريك المنزلي)، وتم استبدالها بأمثلة متوافقة مع بيئة المملكة العربية السعودية.
استبدال مصطلح (وحدة عملة) بـ (ريال سعودي) كلما كان ذلك ملائماً	وردت (وحدة عملة) في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأن المعايير تخاطب جميع الدول، ولذا تم اختيار العملة الوطنية (الريال السعودي) لكونها أكثر ملاءمة.
استكمال بعض العبارات الناقصة في المعيار الدولي، وتصحيح بعض الإشارات المرجعية إلى أرقام الفقرات في المعيار الدولي المرتبطة بها	ربط الإشارات المرجعية بالفقرات التي لا تخصها ونقص بعض العبارات لا يمكن من إيصال المعنى المطلوب لمطبق المعيار، ولذا تم تصحيحها بعد استشارة الخبراء الفنيين.

الفـــــــهرس

"إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام"

الفهرس

تقديم لإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام

مقدمة

1. يحدد إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم) المفاهيم التي تُطبَّق عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تنطبق على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام[1].

2. الهدف الرئيس لمعظم جهات القطاع العام هو تقديم الخدمات للعموم، وليس تحقيق الأرباح وتوليد عائد على حقوق الملكية للمستثمرين. وبالتالي، يمكن تقويم أداء هذه الجهات بصورة جزئية فقط من خلال فحص المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية. وتقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. لذلك يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام الصادرة عن جهات القطاع العام إلى معلومات لدعم تقويم أمور مثل:
   - ما إذا كانت الجهة قدمت خدماتها للمواطنين بأسلوب ذي كفاءة وفعالية؛ و
   - الموارد المتاحة حاليًا لمقابلة النفقات المستقبلية، وإلى أي مدى توجد قيود أو شروط متعلقة باستخدامها؛ و
   - إلى أي مدى قد تغير العبء على المكلفين بالضريبة في السنوات المستقبلية لدفع تكاليف الخدمات الحالية؛ و
   - ما إذا كانت قدرة الجهة على تقديم الخدمات قد تحسنت أو تدهورت مقارنة بالسنة السابقة.

3. تتمتع الحكومات عمومًا بسلطات واسعة، بما في ذلك القدرة على وضع وإنفاذ المتطلبات النظامية وعلى تغيير تلك المتطلبات. على الصعيد العالمي، يختلف القطاع العام إلى حد كبير في كل من ترتيباته الدستورية وطرق عمله. مع ذلك، تتضمن الحوكمة في القطاع العام عمومًا محاسبة السلطة التنفيذية من قبل هيئة تشريعية[2] (أو ما في حكمها).

4. الأقسام الآتية تبرز خصائص القطاع العام التي أخذها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان عند تطوير إطار المفاهيم.

حجم المعاملات غير التبادلية وأهميتها المالية

5. في المعاملة غير التبادلية، تستلم جهة قيمة من طرف آخر دون بذل قيمة مساوية تقريبًا في المقابل بشكل مباشر. مثل هذه المعاملات شائعة في القطاع العام. ولا يرتبط عادة مستوى ونوعية الخدمات التي يتلقاها فرد، أو مجموعة من الأفراد، بشكل مباشر بمستوى الضرائب المربوطة. وقد يتعين على فرد أو مجموعة دفع رسم و/أو تقديم مساهمات محددة للحصول على خدمات معينة. مع ذلك، تكون مثل هذه المعاملات، عمومًا، ذات طبيعة غير تبادلية، لأن قيمة المنافع التي يحصل عليها الفرد أو مجموعة الأفراد لن تكون مساويةً تقريبًا لمبلغ أي رسوم مسددة أو مساهمات مقدمة من قبل الفرد أو المجموعة. وقد يكون لطبيعة المعاملات غير التبادلية تأثير على كيفية إثباتها وقياسها وعرضها لتدعم على أفضل وجه تقويم الجهة من قِبل متلقي الخدمات ومقدمي الموارد.

---

[1] يتضمن القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات دون المستوى الوطني (الحكومات الإقليمية، وحكومات الولايات/المناطق، والحكومات المحلية) والجهات الحكومية ذات العلاقة. ويتضمن أيضًا منظمات القطاع العام الدولية.

[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

6. فرض الضرائب هي معاملة غير تبادلية إجبارية مقررة نظاماً بين الأفراد أو الجهات والحكومة. وقد تختلف سلطات جباية الضرائب إلى حد كبير، بناءً على العلاقة بين سلطات الحكومة الوطنية[3] وسلطات الحكومات دون المستوى الوطني وجهات القطاع العام الأخرى. ويتم تمويل جهات القطاع العام الدولية بشكل كبير من خلال تحويلات من حكومات وطنية وحكومات إقليمية[4] وحكومات ولايات. وقد يحكم هذا التمويل اتفاقيات أو معاهدات أو قد يكون على أساس طوعي.

7. تكون الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى مساءلة أمام مقدمي الموارد، خصوصًا أولئك الذين يقدمون الموارد من خلال الضرائب والمعاملات الإجبارية الأخرى. ويناقش الفصل 2، *أهداف ومستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام* هدف المساءلة للتقارير المالية.

أهمية الموازنة المعتمدة

8. تُعد معظم الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى موازنات. وفي العديد من الدول يوجد متطلب دستوري بإعداد موازنة معتمدة من قبل الهيئة التشريعية (أو ما في حكمها) وإتاحتها للعموم. وغالبًا ما يحدد التشريع محتويات تلك الوثيقة. وتمارس الهيئة التشريعية (أو ما في حكمها) الرقابة، ويقوم المواطنون وممثلوهم المنتخبون بمساءلة إدارة الجهة ماليًا من خلال الموازنة وآليات أخرى. وتُعد الموازنة المعتمدة غالبًا هي الأساس لتحديد مستويات الضرائب، وهي جزء من عملية الحصول على اعتماد السلطة التشريعية[5] للنفقات.

9. نظرًا لأهمية الموازنة المعتمدة، فإن المعلومات التي تمكن المستخدمين من مقارنة النتائج المالية مع الموازنة تسهل إجراء تقويم مقدار تحقيق جهة القطاع العام لأهدافها المالية. وتعزز مثل هذه المعلومات المساءلة كما توفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة. يمثل إعداد التقارير مقارنة بالموازنة عادة آلية للتدليل على الالتزام بالمتطلبات النظامية المتعلقة بالمالية العامة. ويناقش الفصل 2 احتياجات المستخدمين من معلومات الموازنة.

طبيعة برامج القطاع العام وطول عمر القطاع العام

10. العديد من برامج القطاع العام هي برامج طويلة الأجل، وتعتمد القدرة على الوفاء بالارتباطات على فرض الضرائب والمساهمات المستقبلية. كما أن العديد من الارتباطات الناشئة عن برامج القطاع العام، وسلطات جباية ضرائب مستقبلية، لا تستوفي تعريف الالتزام وتعريف الأصل الواردين في الفصل 5، عناصر القوائم المالية. لذلك، لا يتم إثبات هذه الارتباطات والسلطات في القوائم المالية.

11. بناءً على ذلك، لا يمكن لقائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي أن تقدما جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في البرامج الطويلة الأجل، ولا سيما تلك البرامج التي تقدم منافع اجتماعية. إن الآثار المالية للعديد من القرارات سوف يكون لها تأثير لسنوات عدة أو حتى لعقود في المستقبل، لذلك فإن التقارير المالية ذات الغرض العام التي تحتوي على معلومات مالية مستقبلية حول الاستدامة الطويلة الأجل لتمويل الجهة والبرامج الرئيسة تعتبر ضرورية لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات كما نوقش في الفصل 2.

12. على الرغم من أن الرقابة السياسية قد تتغير بانتظام، إلا أن الدول تتمتع عمومًا بوجود طويل الأمد.

---

[3] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[4] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[5] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

وفي حين أنها قد تواجه صعوبات مالية حادة وقد تتعثر عن سداد التزاماتها عن الديون السيادية، إلا أن الدول تستمر في الوجود. إذا واجهت الجهات الحكومية دون المستوى الوطني صعوبات مالية، فإن الحكومات الوطنية قد تعمل كمقرض أخير أو قد تقدم ضمانات واسعة النطاق. قد يستمر تمويل ارتباطات تقديم الخدمات الرئيسة للجهات الحكومية دون المستوى الوطني من قبل مستوى أعلى في الحكومة. في حالات أخرى، قد تستمر جهات القطاع العام غير القادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها في الوجود عن طريق إعادة هيكلة عملياتها.

13. يدعم مبدأ الاستمرارية إعداد القوائم المالية. ويتطلب تفسير المبدأ أن يعكس الأمور التي نوقشت في الفقرتين 11 و12.

طبيعة وغرض الأصول والالتزامات في القطاع العام

14. السبب الرئيس لامتلاك العقارات والآلات والمعدات وغيرها من الأصول في القطاع العام هو الخدمات المتوقعة منها، وليس قدرتها على توليد تدفقات نقدية[6]. ونظرا لأنواع الخدمات المقدمة، فإن نسبة مهمة من الأصول المستخدمة من قبل جهات القطاع العام هي أصول متخصصة، مثال ذلك، الطرق والأصول العسكرية. قد يكون هناك سوق محدودة لمثل هذه الأصول، ومع ذلك، فإنها قد تحتاج إلى قدر كبير من التعديل لكي يستخدمها مشغلون آخرون. ولهذه العوامل دلالات لأغراض قياس مثل هذه الأصول. ويناقش الفصل 7، قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية أسس قياس الأصول.

15. قد تحتفظ الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى لبنود تسهم في الطابع التاريخي والثقافي لدولة أو إقليم، مثال ذلك، الكنوز الفنية والمباني التاريخية والآثار الأخرى. كما قد تكون مسؤولة أيضاً عن المحميات الطبيعية ومناطق أخرى ذات أهمية طبيعية بها نباتات وحيوانات إقليمية. مثل هذه البنود والمناطق لا يحتفظ بها عمومًا بغرض البيع، حتى وإن وجدت أسواق لها. وتتحمل الحكومة وجهات القطاع العام مسؤولية الحفاظ عليها وصونها للأجيال الحالية والمستقبلية.

16. تتمتع الحكومات عادة بسلطات على الموارد الطبيعية والموارد الأخرى مثل احتياطيات المعادن والمياه ومناطق صيد الأسماك والغابات والطيف الكهرومغناطيسي. وتتيح هذه السلطات للحكومات منح تراخيص لاستخدام هذه الموارد أو الحصول على رسوم الامتياز والضرائب الناتجة عن استخدامها. ويناقش الفصلان 5 و6، *الإثبات في القوائم المالية* تعريف الأصول وضوابط الإثبات.

17. تتكبد الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى التزامات متعلقة بأهداف تقديم الخدمات. تنشأ الكثير من الالتزامات عن معاملات غير تبادلية، وتتضمن تلك المتعلقة بالبرامج التي تعمل على تقديم المنافع الاجتماعية. قد تنشأ الالتزامات أيضًا من دور الحكومات كمقرض أخير ومن أي التزامات لتحويل الموارد إلى المتضررين من الكوارث. بالإضافة إلى ذلك، لدى العديد من الحكومات التزامات تنشأ من أنشطة نقدية مثل العملة المتداولة. ويناقش الفصلان 5 و6 تعريف الالتزام وضوابط الإثبات.

الدور التنظيمي لجهات القطاع العام

18. لدى العديد من الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى سلطات لتنظيم الجهات العاملة في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما مباشرة أو من خلال وكالات أنشئت خصيصًا لهذا الغرض. ويتمثل الأساس المنطقي للسياسات العامة في التنظيم في حماية المصلحة العامة وفقًا لأهداف محددة للسياسات العامة. ويمكن أن يحدث التدخل التنظيمي أيضًا عندما تكون هناك عيوب في السوق أو فشل في السوق

[6] الكثير من أصول القطاع العام تولد تدفقات نقدية، ولكن هذا غالبًا لا يكون هو السبب الرئيس لحيازتها.

بالنسبة لخدمات معينة أو للتخفيف من عوامل مثل التلوث، الذي لا ينتقل أثره من خلال التسعير. وتنفذ هذه الأنشطة التنظيمية وفقًا لإجراءات نظامية.

19. يمكن للحكومات أيضًا أن تنظم نفسها وجهات القطاع العام الأخرى. وقد يكون الحكم المهني ضروريًا لتحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة يترتب عليها حقوق والتزامات على جهات القطاع العام تتطلب الإثبات كأصول والتزامات، أو ما إذا كانت قدرة جهة القطاع العام على تعديل هذه الأنظمة لها تأثير على كيفية حساب هذه الحقوق والالتزامات. ويتناول الفصل 5 الحقوق والالتزامات.

العلاقة بالتقارير الإحصائية

20. تنتج العديد من الحكومات نوعين من المعلومات المالية التاريخية: (أ) إحصاءات مالية الحكومة بشأن قطاع الحكومة العامة لغرض تحليل الاقتصاد الكلي واتخاذ القرارات، و(ب) القوائم المالية ذات الغرض العام (القوائم المالية) للمساءلة واتخاذ القرارات على مستوى الجهة، بما في ذلك قوائم المالية على مستوى الحكومة ككل.

21. إن المعايير الشاملة لإحصاءات الاقتصاد الكلي محددة في نظام الحسابات القومية. ويمثل نظام الحسابات القومية إطاراً لوصف منهجي ومفصل للاقتصاد الوطني ومكوناته، بما في ذلك قطاع الحكومة العامة. وتنفذ هذه المعايير على المستوى الوطني أو المستوى الإقليمي، على سبيل المثال تنفذ في الاتحاد الأوروبي من خلال نظام الحسابات الأوروبي. وتتضمن إرشادات إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة دليل إحصاءات مالية للحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي.

22. هناك الكثير من القواسم المشتركة بين القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة. ويُعنى كلا الإطارين بما يلي: (أ) المعلومات المالية على أساس الاستحقاق، و(ب) أصول الحكومة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، و(ج) معلومات شاملة عن التدفقات النقدية. وهناك تداخل كبير بين إطاري التقرير اللذين تستند إليهما هذه المعلومات.

23. مع ذلك، فإن معايير المحاسبة للقطاع العام تختلف أهدافها عن أهداف إرشادات إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة. وتتمثل أهداف التقارير المالية لجهات القطاع العام في تقديم معلومات عن الجهة المعدة للقوائم المالية تفيد مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وأغراض اتخاذ القرارات. بينما تستخدم تقارير إحصاءات مالية الحكومة من أجل: (أ) تحليل خيارات السياسات المالية العامة، ووضع السياسات، وتقويم أثر السياسات المالية، و(ب) تحديد الأثر على الاقتصاد، و(ج) مقارنة النتائج المالية على الصعيدين الوطني والدولي. وينصب التركيز على تقويم أثر قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومه الأوسع على الاقتصاد، في الإطار الكامل لإحصاءات الاقتصاد الكلي.

24. يؤدي اختلاف الأهداف ومجال الاهتمام في الجهات المختلفة المعدة للقوائم المالية إلى معالجات مختلفة لبعض المعاملات والأحداث. إن إزالة الفروق بين الإطارين المحاسبيين والتي لا تُعَدُّ أساسية لأهدافهما المختلفة وللجهات المعدة للقوائم المالية بموجب كل منهما، واستخدام نظام معلومات مالية متكامل واحد لإنتاج كل من القوائم المالية الملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة، يمكن أن يترتب عليه منافع للمستخدمين من حيث جودة التقرير، وتوفير المعلومات في الوقت المناسب، والقابلية للفهم. وقد تم أخذ هذه المسائل في الحسبان وآثارها في تطوير الفصل 2 والفصل 4، الجهة المعدة للقوائم المالية، والفصل 7 والتي تناقش أهداف التقارير المالية والجهة المعدة للقوائم المالية والقياس.

الفصل الأول: دور إطار المفاهيم وسلطته

الموضوع	الفقرة
دور إطار المفاهيم	1.1
سلطة إطار المفاهيم	1.3-1.2
التقارير المالية ذات الغرض العام	1.7-1.4
انطباق إطار المفاهيم	1.8

دور إطار المفاهيم

1.1 يحدد "إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم)" المفاهيم التي تستند إليها التقارير المالية ذات الغرض العام (التقارير المالية) والتي تعدها جهات القطاع العام التي تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي. وسيطبق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذه المفاهيم عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تنطبق على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.

سلطة إطار المفاهيم

1.2 لا يضع إطار المفاهيم متطلبات رسمية لإعداد التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام، كما أنه لا يلغي المتطلبات الخاصة بمعايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها. كما أن المتطلبات الرسمية المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يكون التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام محددة في معايير المحاسبة للقطاع العام.

1.3 يمكن لإطار المفاهيم أن يقدم إرشاداً لكيفية التعامل مع الأمور المتعلقة بالتقارير المالية التي لم يتم تناولها من قبل معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها. في هذه الحالات، يمكن لمعدي القوائم المالية وغيرهم الرجوع إلى، والنظر في مدى انطباق، التعريفات وضوابط الإثبات ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة في إطار المفاهيم.

التقارير المالية ذات الغرض العام

1.4 تعدّ التقارير المالية ذات الغرض العام مكوّناً أساسياً في إعداد ودعم وتعزيز التقارير المالية التي تتمتع بالشفافية من قبل الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى. والتقارير المالية ذات الغرض العام هي عبارة عن تقارير مالية تهدف لتلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

1.5 قد يتمتع بعض مستخدمي المعلومات المالية بسلطة طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. وبينما قد تجد هذه الأطراف المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضها، إلا أن التقارير المالية ذات الغرض العام لا تُعد للاستجابة بشكل محدد للاحتياجات المحددة لتلك الأطراف من المعلومات.

1.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام على الأرجح تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية وللمسائل المشمولة ضمن نطاق إعداد التقارير المالية. وتشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية بما في ذلك أيضًا الإيضاحات (التي يشار إليها فيما بعد بالقوائم المالية ما لم يُحدد خلاف ذلك)، وعرض المعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية.

1.7 يضع نطاق التقارير المالية حدود المعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. ويحدد نطاق التقارير المالية حسب احتياجات المستخدمين الرئيسين للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام وأهداف التقارير المالية. ويتناول الفصل التالي العوامل التي تحدد ما يمكن أن يشمله نطاق التقارير المالية.

انطباق إطار المفاهيم

1.8 ينطبق إطار المفاهيم على التقارير المالية لجهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام. لذلك، فهو ينطبق على التقارير المالية ذات الغرض العام للحكومات الوطنية وحكومات الأقاليم، وحكومات الولايات/المناطق والحكومات المحلية[7]. وينطبق أيضًا على نطاق واسع من جهات القطاع العام الأخرى بما في ذلك:

- الوزارات والإدارات والبرامج والمجالس والهيئات والوكالات؛ و
- صناديق الضمان الاجتماعي في القطاع العام وصناديق أمانة الاستثمار (الصناديق الوقفية)، والسلطات التشريعية؛ و
- المنظمات الحكومية الدولية.

[7] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

أهداف التقارير المالية

2.1 أهداف التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات (والتي يشار إليها فيما بعد بـ "المفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات").

2.2 التقارير المالية ليست غاية بحد ذاتها. والغرض منها هو تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك تحدد أهداف التقارير المالية أخذاً في الحسبان مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام واحتياجاتهم من المعلومات.

مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

2.3 تجمع الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى الموارد من المكلفين بدفع الضريبة، والمانحين، والمقرضين وغيرهم من مقدمي الموارد لاستخدامها في تقديم الخدمات للمواطنين ومتلقي الخدمات الآخرين. هذه الجهات مساءلة عن إدارتها واستخدامها للموارد أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك التي تعتمد عليها لاستخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات الضرورية. وتتطلب الجهات التي تقدم الموارد وتتلقى، أو تتوقع أن تتلقى، الخدمات أيضًا المعلومات كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات.

2.4 من ثم، تُعَدُّ التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام بشكل رئيس لتلبية الاحتياجات من المعلومات لمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد الذين لا يملكون السلطة لكي يطلبوا من جهة القطاع العام الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. كما أن الهيئة التشريعية (أو هيئة مشابهة) هم أيضًا مستخدمون رئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام، ويستخدمون التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل مكثف ومستمر بصفتهم ممثلين لمصالح متلقي الخدمات ومقدمي الموارد. ولذلك، ولأغراض إطار المفاهيم، فإن المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام هم متلقو الخدمات وممثلوهم ومقدمو الموارد وممثلوهم (يشار إليهم فيما بعد بمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد، ما لم يُحدَّد خلاف ذلك).

2.5 يتلقى المواطنون الخدمات من الحكومة وجهات القطاع العام الأخرى، ويقدمون الموارد إليها. لذلك، يُعَدُّ المواطنون المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام. وقد يكون بعض متلقي الخدمات، وبعض مقدمي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، غير مواطنين – مثال ذلك المقيمون الذين يدفعون الضرائب و/أو يتلقون المنافع لكنهم ليسوا مواطنين، والوكالات المانحة متعددة الأطراف أو ثنائية الأطراف والعديد من المقرضين والشركات التي تقدم الموارد للحكومة وتتعامل معها، وتلك التي تمول و/أو تستفيد من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية. وفي معظم الحالات، تعتمد الحكومات التي تقدم الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك المنظمات للحصول على المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

2.6 قد تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرار، معلومات مفيدة للأطراف الأخرى ولأغراض أخرى. على سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائل الإعلام والمستشارون الماليون ومجموعات المصالح العامة وجماعات الضغط وآخرون أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضهم الخاصة. كما أن المنظمات التي يكون لها السلطة بأن تطلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتها المحددة من المعلومات يمكن أيضًا أن تستخدم المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة -على سبيل المثال،

الهيئات التنظيمية والرقابية، وأجهزة الرقابة المالية العامة والمحاسبة، واللجان الفرعية للهيئة التشريعية أو هيئة حاكمة[8] أخرى، والجهات المركزية ومراقبو الموازنة، وإدارة الجهة، ووكالات التصنيف، وفي بعض الحالات، مؤسسات الإقراض ومقدمي المساعدات التنموية والمساعدات الأخرى. وبينما قد تجد هذه الأطراف الأخرى أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام هي معلومات مفيدة، إلا أنها لا تعتبر المستخدم الرئيس للتقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك، لا يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل خاص لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

المساءلة واتخاذ القرارات

2.7 الوظيفة الرئيسة للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى هي تقديم الخدمات التي تعزز أو تحافظ على رفاهة المواطنين وغيرهم من المقيمين المؤهلين. وتتضمن تلك الخدمات، على سبيل المثال، برامج الضمان الاجتماعي، وخدمات الشرطة والتعليم العام والأمن الوطني والدفاع. وفي معظم الحالات، يتم تقديم هذه الخدمات نتيجة لمعاملة غير تبادلية[9] وفي بيئة غير تنافسية.

2.8 تكون الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى مساءلة أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك الجهات التي تعتمد عليها في استخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية وعلى المدى الطويل. ويتطلب الوفاء بالتزامات المساءلة، تقديم معلومات حول إدارة الجهة للموارد التي عهد إليها بها لتقديم الخدمات للمواطنين وجهات أخرى، وحول التزامها بالتشريعات أو اللوائح أو السلطات الأخرى التي تحكم تقديمها للخدمات وعملياتها الأخرى. ونظراً للطريقة التي تُموَّل بها الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام (بشكل رئيس عن طريق إيرادات الضرائب أو المعاملات غير التبادلية الأخرى)، واعتماد متلقي الخدمات على تقديم تلك الخدمات على المدى الطويل، فإن الوفاء بالالتزامات التي تساءل عنها جهات القطاع العام سوف يتطلب أيضًا تقديم معلومات حول مسائل معينة مثل إنجاز تقديم الخدمات من قبل الجهة خلال فترة القوائم المالية وقدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية.

2.9 سوف يتطلب أيضًا متلقو الخدمات ومقدمو الموارد الحصول على معلومات معينة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. على سبيل المثال:

- يتخذ المقرضون والدائنون والمانحون وآخرون ممن يقدمون الموارد بشكل طوعي، بما في ذلك المعاملات التبادلية، قرارات معينة حول ما إذا كان يجب تقديم الموارد لدعم الأنشطة الحالية والمستقبلية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى. في بعض الظروف، يمكن لأعضاء الهيئة التشريعية أو هيئة مماثلة الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها، أن يتخذوا قرارات معينة أو أن يؤثروا على قرارات معينة حول أهداف تقديم الخدمات للوزارات أو الجهات الحكومية الأخرى أو البرامج الحكومية والموارد المخصصة لدعم إنجازها؛ و
- لا يقدم المكلفون بدفع الضريبة عادة الأموال إلى الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على أساس طوعي أو نتيجة معاملات تبادلية. بالإضافة إلى ذلك، وفي العديد من الحالات، لا يكون للمكلفين حرية اختيار قبول أو عدم قبول الخدمات المقدمة من قبل إحدى جهات القطاع العام أو اختيار مقدم خدمة بديل. وبالتالي، فهم يتمتعون بقدرة مباشرة أو فورية محدودة لاتخاذ قرارات حول ما إذا يجب تقديم موارد معينة للحكومة، والموارد التي تخصص لتقديم الخدمات من قبل جهة محددة في القطاع العام، أو ما إذا كان يجب شراء أو استهلاك الخدمات المقدمة. مع ذلك،

[8] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".
[9] إن المعاملات التبادلية هي المعاملات التي تستلم فيها جهة ما أصولاً أو خدمات، أو تسوى فيها التزامات لها، وتبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر لجهة أخرى في المقابل. أما المعاملات غير التبادلية فهي المعاملات التي تستلم فيها الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر في المقابل.

بإمكان متلقي الخدمات ومقدمي الموارد أن يتخذوا قرارات حول من أو ما يفضلون التصويت له، والشكاوى التي يقدمونها للمسؤولين المنتخبين أو الهيئات التمثيلية الأخرى – وقد يكون لهذه القرارات آثار متعلقة بتخصيص الموارد لبعض جهات القطاع العام.

2.10 تسهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة في اتخاذ القرارات المستنيرة. فعلى سبيل المثال، تعدّ المعلومات حول التكاليف، وكفاءة وفاعلية أنشطة تقديم الخدمات في الماضي، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادر استرداد التكاليف، والموارد المتاحة لدعم الأنشطة المستقبلية، ضرورية للوفاء بالتزامات المساءلة. هذه المعلومات مفيدة أيضاً في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القرارات التي تتخذها الجهات المانحة وجهات الدعم المالي الأخرى بشأن تقديم الموارد إلى الجهة.

احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات

2.11 لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد إلى المعلومات التي تدعم تقويم أمور مثل:

- أداء الجهة خلال فترة القوائم المالية، على سبيل المثال، في:
  - تحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها وأهدافها التشغيلية والمالية الأخرى؛ و
  - إدارة الموارد التي تكون مسؤولة عنها؛ و
  - الالتزام بما ينطبق عليها من متطلبات تتعلق بالموازنة ومتطلبات تشريعية وسلطات أخرى، تنظم جمع واستخدام الموارد؛ و
- سيولة الجهة (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالالتزامات الحالية) وملاءتها (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالالتزامات على المدى الطويل)؛ و
- استدامة تقديم الخدمات من قبل الجهة والعمليات الأخرى للجهة على المدى الطويل، والتغيرات فيها كنتيجة لأنشطة الجهة خلال فترة القوائم المالية بما في ذلك على سبيل المثال:
  - قدرة الجهة على الاستمرار في تمويل أنشطتها وتحقيق أهدافها التشغيلية في المستقبل (قدرتها المالية)، بما في ذلك المصادر المحتملة للتمويل ومدى اعتماد الجهة عليها، وبالتالي مدى تعرضها لضغوطات التمويل أو الطلب خارج نطاق سيطرتها؛ و
  - الموارد المادية والموارد الأخرى المتاحة حاليًا لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية (قدرتها التشغيلية)؛ و
- قدرة الجهة على التأقلم مع الظروف المتغيرة، سواء كانت تغيرات في الخصائص الديموغرافية أو تغيرات في الأوضاع الاقتصادية الوطنية أو الدولية والتي من المحتمل أن تؤثر على طبيعة أو تركيبة الأنشطة التي تقوم بها والخدمات التي تقدمها.

2.12 من المحتمل أن تتداخل المعلومات التي يحتاجها متلقو الخدمات ومقدمو الموارد لهذه الأغراض في كثير من النواحي. على سبيل المثال، سوف يتطلب متلقو الخدمات الحصول على معلومات كمدخلات في تقويم أمور معينة حول ما إذا:

- كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب، وما إذا كان ذلك الاستخدام يصب في مصلحتهم؛ و
- كان نطاق وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال فترة القوائم المالية مناسبة، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادرها؛ و
- كانت المستويات الحالية للضرائب أو الموارد الأخرى التي تم جمعها كافية للحفاظ على حجم وجودة الخدمات المقدمة حاليًا.

وسوف يتطلب متلقو الخدمات أيضًا الحصول على معلومات حول نتائج القرارات التي اتُّخذت والأنشطة التي نفَّذتها الجهة خلال فترة القوائم المالية وحول الموارد المتاحة لدعم تقديم الخدمات في

الفترات المستقبلية، والأنشطة والأهداف المستقبلية المتوقعة للجهة، وقيم ومصادر استرداد التكاليف اللازمة لدعم تلك الأنشطة.

2.13 يتطلب مقدمو الموارد الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة:
- تحقق الأهداف المحددة لها كمبرر لجمع الموارد خلال فترة القوائم المالية؛ و
- قد مولت العمليات الحالية من الأموال المجمعة في الفترة الحالية من المكلفين بدفع الضريبة أو من القروض أو من مصادر أخرى؛ و
- من المرجح أن تحتاج إلى موارد إضافية (أو أقل) في المستقبل، والمصادر المحتملة لهذه الموارد.

وسوف يتطلب المقرضون والدائنون الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم سيولة الجهة، وبالتالي ما إذا كانت قيمة وتوقيت السداد سيكونا كما هو متفق عليه. في حين يطلب المانحون الحصول على معلومات لدعم تقويم ما إذا كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب. وسوف يطلبون أيضًا معلومات حول الأنشطة المستقبلية المتوقعة للجهة في تقديم الخدمات والموارد اللازمة.

المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام

المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية

2.14 تساعد المعلومات حول المركز المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى المستخدمين في تحديد موارد الجهة والمطالبات على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية. وسوف يوفر ذلك معلومات مفيدة كمدخلات في تقويم أمور معينة مثل:
- مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها في الحفاظ على وإدارة موارد الجهة؛ **و**
- مدى توافر الموارد لدعم الأنشطة المستقبلية لتقديم الخدمات، والتغيرات خلال فترة القوائم المالية في قيمة وتركيبة تلك الموارد والمطالبات على تلك الموارد؛ و
- قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد المطالبات القائمة المترتبة على موارد الجهة.

2.15 تفيد المعلومات حول الأداء المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة قد امتلكت موارد اقتصادية، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها. وتساعد المعلومات حول تكاليف تقديم الخدمات وقيم ومصادر استرداد التكاليف خلال فترة القوائم المالية المستخدمين في تحديد ما إذا تم استرداد التكاليف التشغيلية من، على سبيل المثال، الضرائب ورسوم المستخدمين والمساهمات والتحويلات، أو ما إذا تم تمويلها عن طريق زيادة مستوى مديونية الجهة.

2.16 تسهم المعلومات حول التدفقات النقدية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم الأداء المالي وسيولة الجهة وملاءتها المالية. وهي تشير إلى كيفية قيام الجهة بجمع واستخدام النقد خلال الفترة، بما في ذلك حصولها على قروض وسدادها للقروض، واقتناؤها للأصول وبيعها، على سبيل المثال العقارات والآلات والمعدات. وهي تحدد أيضاً النقد المستلم من، على سبيل المثال، الضرائب والاستثمارات والتحويلات النقدية المقدمة إلى والمستلمة من حكومات أخرى أو جهات حكومية أخرى أو منظمات دولية أخرى. ويمكن للمعلومات حول التدفقات النقدية أن تدعم أيضًا تقويم مدى التزام الجهة بتفويضات الإنفاق المعبر عنها في شكل قيم للتدفقات النقدية، والمساعدة في تقدير المبالغ والمصادر المحتملة للتدفقات النقدية الداخلة واللازمة في الفترات المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.

2.17 عادة ما تُعرَض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية في القوائم المالية.

لمساعدة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في القوائم المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن السياق المناسب. ويمكن أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام أيضًا معلومات مالية وغير مالية تعزز وتكمل وتضيف للقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات عن أمور تتعلق بالحكومة أو غيرها من جهات القطاع العام، مثل:

- التزامها بالموازنات المعتمدة والسلطات الأخرى التي تحكم عملياتها؛ و
- أنشطة تقديم الخدمات وإنجازاتها خلال فترة القوائم المالية؛ و
- التوقعات بخصوص تقديم الخدمات والأنشطة الأخرى في الفترات المستقبلية، والآثار طويلة الأجل للقرارات المتخذة والأنشطة المنفذة خلال فترة القوائم المالية، بما في ذلك تلك التي يمكن أن تؤثر على التوقعات حول المستقبل.

يمكن عرض هذه المعلومات في إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد

2.18 عادة ما تقوم الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى بإعداد موازنة سنوية واعتمادها وإتاحتها للعموم. وتقدم الموازنة المعتمدة للأطراف المعنية معلومات مالية حول الخطط التشغيلية للجهة خلال الفترة المقبلة، واحتياجاتها الرأسمالية، وغالبًا أهداف وتوقعات تقديم الخدمات الخاصة بها. وتستخدم الموازنة المعتمدة لتبرير جمع الموارد من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين، وتحدد صلاحيات الإنفاق من الموارد.

2.19 يمكن الحصول على بعض الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام من المانحين أو المقرضين أو نتيجة لمعاملات تبادلية. مع ذلك، يتم تقديم الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام بشكل رئيس في المعاملات غير التبادلية من قبل المكلفين بدفع الضريبة والآخرين، بما يتسق مع التوقعات التي تعكسها الموازنة المعتمدة.

2.20 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول النتائج المالية للجهة (سواء اصطِلح عليها بـ "الفائض أو العجز" أو "الربح أو الخسارة" أو بمصطلحات أخرى) وأدائها وتدفقاتها النقدية خلال فترة القوائم المالية، وأصولها والتزاماتها في تاريخ القوائم المالية وأي تغيير فيها خلال فترة القوائم المالية وإنجازات تقديم الخدمات الخاصة بها.

2.21 إن دمج المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقويم مدى التزام الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية للجهة بالتقديرات الظاهرة في الموازنات المعتمدة، ومدى التزام الجهة بالتشريعات ذات الصلة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هو أمر مهم لتحديد كيفية قيام جهة القطاع العام بتحقيق أهدافها المالية بشكل جيد. تعدّ مثل هذه المعلومات ضرورية لوفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بالتزاماتها حيال المساءلة أمام المواطنين، وتعزز تقويم الأداء المالي للجهة، وتدعم اتخاذ القرارات المستنيرة.

إنجازات تقديم الخدمات

2.22 الهدف الرئيس للحكومات ومعظم جهات القطاع العام هو تقديم الخدمات اللازمة للمواطنين. تبعًا لذلك، لا يظهر الأداء المالي للحكومات ومعظم جهات القطاع العام بشكل كامل أو كافٍ في أي من قياسات النتائج المالية. وبالتالي، يجب تقويم نتائجها المالية في سياق تحقيق أهداف تقديم الخدمات.

2.23 في بعض الحالات، تقدم القياسات الكمية لمخرجات ونتائج أنشطة تقديم الخدمات للجهة خلال فترة القوائم المالية معلومات ملائمة حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات – مثال ذلك، المعلومات حول تكلفة وحجم وتكرار تقديم الخدمات، والعلاقة بين الخدمات المقدمة وموارد الجهة. وفي حالات أخرى، قد

تكون هناك حاجة إلى الإبلاغ عن تحقيق أهداف تقديم الخدمات بشرح جودة خدمات معينة مقدَّمة أو نتائج برامج معينة.

2.24 توفر التقارير عن المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية عن أنشطة تقديم الخدمات وإنجازها و/أو نتائجها خلال فترة القوائم المالية، مدخلات لتقويم الاقتصاد والكفاءة والفاعلية عمليات الجهة. ويُعدُّ التقرير عن هذه المعلومات أمراً ضرورياً للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى للوفاء بالتزاماتها حيال المساءلة، أي المحاسبة عن وتبرير استخدام الموارد التي تُجمَع من، أو بالنيابة عن، المواطنين. كما تُتَّخذ القرارات من قبل المانحين بشأن تخصيص الموارد لجهات وبرامج محددة استجابة – على الأقل جزئياً – للمعلومات المتعلقة بإنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية.

المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية

2.25 نظرًا لطول عمر الحكومات والعديد من البرامج الحكومية، قد تصبح النتائج المالية للعديد من القرارات المتخذة في فترة القوائم المالية واضحة بعد عدة سنوات في المستقبل. ويجب عندئذ تقويم القوائم المالية التي تعرض معلومات معينة حول المركز المالي في وقت ما والأداء المالي والتدفقات النقدية خلال فترة القوائم المالية ضمن السياق الطويل الأجل.

2.26 يمكن أن يكون للقرارات التي تتخذها الحكومة، أو إحدى جهات القطاع العام الأخرى، في فترة محددة حول برامج لتقديم وتمويل الخدمات في المستقبل، نتائج مهمة فيما يخص:

- المواطنين الذين سيعتمدون على هذه الخدمات في المستقبل؛ و
- الأجيال الحالية والمستقبلية من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين بشكل غير طوعي، والذين يقدمون الضرائب والرسوم لتمويل أنشطة تقديم الخدمات المخطط لها والارتباطات المالية المتعلقة بها.

2.27 تكون المعلومات حول أنشطة وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة، وتأثيرها المحتمل على احتياجات الموارد المستقبلية للجهة، والمصادر المحتملة لتمويل تلك الموارد، ضرورية كمدخلات في أي تقويم لقدرة الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على الوفاء بارتباطاتها بتقديم الخدمات وارتباطاتها المالية في المستقبل. ويدعم الإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام تقويم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى، كما يعزز مساءلة الجهة ويوفر معلومات إضافية مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.

المعلومات الإيضاحية

2.28 يمكن تقديم معلومات حول العوامل الرئيسة التي يقوم عليها الأداء المالي وأداء تقديم خدمات الجهة خلال فترة القوائم المالية والافتراضات التي تدعم التوقعات والعوامل التي يحتمل أن تؤثر على الأداء المستقبلي للجهة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة. وسوف تساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم المعلومات المالية وغير المالية التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل أفضل، كما تعزز دور التقارير المالية ذات الغرض العام في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية

2.29 يحدد نطاق التقارير المالية الحدود المحيطة بالمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. للاستجابة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات، ويعكس إطار المفاهيم نطاقاً أكثر شمولا لإعداد التقارير المالية من ذلك الذي تنطوي عليه القوائم المالية. وينص على تقديم معلومات إضافية تعزز وتكمل وتضيف لهذه القوائم المالية.

2.30 بينما يعكس إطار المفاهيم نطاقا أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بالنطاق الذي تنطوي عليه القوائم المالية، فإن المعلومات المعروضة في القوائم المالية لا تزال هي في صميم عملية إعداد التقارير المالية. وتؤخَذ في الحسبان في الفصول الأخرى من إطار المفاهيم وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها الفردية، حسب ما يكون مناسبًا، كيفية تعريف وإثبات وقياس عناصر القوائم المالية وأشكال العرض والإبلاغ التي يمكن تبنيها فيما يخص المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

مصادر المعلومات الأخرى

2.31 تؤدي التقارير المالية ذات الغرض العام دورًا مهمًا في إبلاغ المعلومات الضرورية لدعم وفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بالتزاماتها حيال المساءلة، إضافة إلى تقديم معلومات مفيدة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. وبالرغم من ذلك، من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. على سبيل المثال، بينما قد تُضمن التقارير المالية ذات الغرض العام على مقارنة للمبالغ الفعلية مع مبالغ الموازنة خلال فترة القوائم المالية، قد تقدم الموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الصادرة عن الحكومات معلومات مالية وغير مالية أكثر تفصيلاً حول الخصائص المالية لخطط الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى على المدى القصير والمتوسط. وتصدر الحكومات والجهات الحكومية المستقلة أيضًا تقارير حول الحاجة إلى، واستدامة، مبادرات تقديم الخدمات القائمة والأوضاع الاقتصادية المتوقعة والتغيرات في الخصائص الديموغرافية للدولة على الأجلين المتوسط والطويل والذي سوف يؤثر على الموازنات واحتياجات تقديم الخدمات في المستقبل. تبعًا لذلك، قد يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد أيضًا للنظر في معلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير حول الأوضاع الاقتصادية الحالية والمتوقعة والموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الحكومية ومعلومات حول مبادرات السياسات الحكومية التي لم يتم التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

الفصل الثالث: الخصائص النوعية

المقدمة

3.1 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف التقارير المالية. وتتمثل أهداف التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

3.2 تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام في الملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، والتوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق.

3.3 وتتمثل القيود العامة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام في الأهمية النسبية، والتكلفة مقابل المنفعة، وتحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية.

3.4 تُعَدُّ كل من الخصائص النوعية جزءًا لا يتجزأ من الخصائص الأخرى وفي عمل مشترك معها؛ لتقديم معلومات مفيدة في التقارير المالية ذات الغرض العام لتحقيق أهداف التقارير المالية. مع ذلك، قد لا تتحقق عمليًا جميع الخصائص النوعية بالكامل، وقد يكون من الضروري تحقيق توازن أو مفاضلة بين بعضها.

3.5 تنطبق الخصائص النوعية على جميع المعلومات المالية وغير المالية التي يتم التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك المعلومات التاريخية والمعلومات المتوقعة والمعلومات الإيضاحية. مع ذلك، قد يختلف مدى تحقيق الخصائص النوعية تبعاً لدرجة عدم التأكد والتقويم الشخصي أو الرأي عند تجميع المعلومات المالية وغير المالية. وسيؤخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع إرشادات إضافية حول تفسير وتطبيق الخصائص النوعية على المعلومات التي توسع نطاق التقارير المالية إلى أبعد من نطاق القوائم المالية عند وضع أي من معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تتناول مثل هذه الأمور.

الملاءمة

3.6 تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على صنع الفرق عندما تكون لها قيمة تأكيدية أو قيمة توقعية أو كلتاهما. وقد تكون قادرة على صنع الفرق، ومن ثمَّ تكون ملائمة، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو أنهم كانوا على علم مسبق بها.

3.7 تكون للمعلومات المالية وغير المالية قيمة تأكيدية إذا أكدت أو غيرت توقعات ماضية (أو حاضرة). على سبيل المثال، تكون المعلومات ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات إذا أكدت التوقعات حول أمور مثل مدى تأدية المديرون لمسؤولياتهم من أجل استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية وتحقيق أهداف تقديم الخدمات المحددة والالتزام بمتطلبات الموازنة والمتطلبات التشريعية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة.

3.8 قد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة والأهداف والتكاليف وقيمة ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل. وتكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة توقعية وتكون ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أيضًا أن تكون للمعلومات حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى الموجودة أو التي حدثت مسبقًا قيمة توقعية في المساعدة على صياغة التوقعات حول المستقبل. على سبيل المثال، يمكن للمعلومات التي تؤكد أو تدحض التوقعات الماضية أن تعزز أو أن تغير التوقعات حول النتائج المالية ونتائج تقديم الخدمات التي يمكن أن تحدث في المستقبل.

3.9 وترتبط الأدوار التأكيدية والتوقعية للمعلومات ببعضها البعض على سبيل المثال، تساعد المعلومات حول المستوى والهيكل الحاليين لموارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد المستخدمين على تأكيد نتائج استراتيجية إدارة الموارد خلال الفترة، وتوقع قدرة الجهة على الاستجابة للظروف المتغيرة واحتياجات تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة. وتساعد المعلومات نفسها على تأكيد أو تصحيح توقعات المستخدمين الماضية والتوقعات حول قدرة الجهة على الاستجابة لتلك التغيرات. كما تساعد أيضًا على تأكيد أو تصحيح المعلومات المالية المحتملة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام السابقة.

التعبير الموثوق

3.10 لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. ويتحقق التعبير الموثوق عندما يكون وصف الظواهر مكتملاً ومحايداً وخالياً من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. وتصف المعلومات التي تعبر بموثوقية عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى جوهر المعاملة ذات الصلة، أو حدث أو نشاط أو ظرف آخر والذي ليس من الضروري أن يكون بنفس شكلها النظامي.

3.11 في الواقع العملي قد لا يمكن معرفة أو تأكيد ما إذا كانت المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام مكتملة ومحايدة وخالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. مع ذلك، يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء بقدر الإمكان.

3.12 يمكن أن يؤدى حذف بعض المعلومات إلى خطأ أو تضليل في التعبير عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى، وبالتالي لن تفيد مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. على سبيل المثال، يتضمن الوصف الكامل لبند "الآلات والمعدات" في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبيرًا رقميًا للمبلغ المجمع للآلات والمعدات بالإضافة إلى المعلومات الكمية والوصفية والتفسيرية اللازمة للتعبير بموثوقية عن تلك الفئة من الأصول. وفي بعض الحالات، قد يتضمن ذلك الإفصاح عن معلومات حول أمور مثل الفئات الرئيسة للآلات والمعدات، والعوامل التي أثرت على استخدامها في الماضي أو يمكن أن تؤثر على استخدامها في المستقبل، والأساس المستخدم والإجراءات المتبعة في تحديد التعبير الرقمي عنها. على نحو مماثل، يجب عرض المعلومات المالية وغير المالية المحتملة والمعلومات حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات والنتائج التي تتضمنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، والافتراضات الرئيسة التي استُنِدَ إليها في إنتاج تلك المعلومات وأي تفسيرات ضرورية للتحقق من أن يكون وصفها مكتملًا ومفيدًا للمستخدمين.

3.13 تعني الحيادية في التقارير المالية عدم التحيز. وهذا يعني أن اختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يقصد منه الوصول إلى نتيجة معينة محددة مسبقًا، على سبيل المثال، للتأثير بطريقة معينة على تقويم المستخدمين لوفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو على قرار أو حكم سيتم اتخاذه، أو لاستحثاث سلوك معين.

3.14 تعبر المعلومات المحايدة بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. مع ذلك، لا يقصد بطلب أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام محايدة، أنها تكون بدون غرض محدد أو أنها لن تؤثر على السلوك. فالملاءمة هي خاصية نوعية وتكون المعلومات الملائمة، بحكم تعريفها، قادرة على التأثير على قرارات وتقويمات المستخدمين.

3.15 تحدث الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المعبر عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام عادة في ظل حالات عدم التأكد. لذلك، غالبًا ما تتضمن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام أحكاماً من قبل الإدارة. ومن أجل التعبير الموثوق عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة

أخرى، يجب أن يرتكز التقدير على مدخلات مناسبة، ويجب أن تعكس كل من المدخلات أفضل المعلومات المتوافرة. ويجب توخي الحذر عند التعامل مع عدم التأكد. وقد يكون من الضروري في بعض الأحيان الإفصاح صراحة عن درجة عدم التأكد في المعلومات المالية وغير المالية للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى بشكل موثوق.

3.16 إن الخلو من الأخطاء ذات الأهمية النسبية لا يعني الدقة الكاملة في جميع النواحي، بل يعني عدم وجود أخطاء أو حذف ذو أهمية نسبية بشكل فردي أو جماعي في وصف الظاهرة، وأن تطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات ضمن التقارير جاء كما هو محدد. ويمكن في بعض الحالات تحديد دقة بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام، على سبيل المثال، قيمة التحويل النقدي إلى مستوى آخر في الحكومة أو حجم الخدمات المقدمة أو السعر المسدد لاقتناء الآلات والمعدات. إلا أنه في حالات أخرى قد لا يمكن تحديد ذلك، على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن تحديد دقة تقدير قيمة أو تكلفة بند معين أو فاعلية برنامج معين لتقديم الخدمات. مع ذلك، يكون التقدير خاليا من الأخطاء الهامة إذا وصِفت القيمة بوضوح على أنها تقدير معين، وشُرحت طبيعة ومحدوديات عملية التقدير، ولم تُحدَّد أي أخطاء ذات أهمية نسبية في اختيار وتطبيق عملية مناسبة لوضع التقدير.

القابلية للفهم

3.17 القابلية للفهم هي إحدى خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من استيعاب معناها. ويجب أن تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات بأسلوب يستجيب لاحتياجات المستخدمين وقاعدة معرفتهم، ولطبيعة المعلومات المعروضة. على سبيل المثال، يجب أن تكتب بلغة واضحة إيضاحات المعلومات المالية وغير المالية والإيضاحات الخاصة بتقديم الخدمات والإنجازات الأخرى خلال فترة القوائم المالية والتوقعات للفترات المستقبلية، كما يجب عرضها بأسلوب سهل الفهم للمستخدمين. ويُعَزَّز الفهم عند تصنيف المعلومات وتحديدها وعرضها بشكل واضح وموجز. ويمكن أيضًا أن تعزز القابلية للمقارنة من الفهم.

3.18 يفترض أن يكون لدى مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام معرفة معقولة عن أنشطة الجهة والبيئة التي تعمل فيها، لكي يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة التقارير المالية ذات الغرض العام، ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة بدرجة من العناية المعقولة. وتُعَدُّ بعض الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى معقدة بشكل خاص ومن الصعب تمثيلها في التقارير المالية ذات الغرض العام، وقد يحتاج بعض المستخدمين إلى طلب المعونة من مستشار ما لمساعدتهم على فهمها. ويجب بذل جميع الجهود الممكنة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام بأسلوب مفهوم لنطاق واسع من المستخدمين. مع ذلك، يجب عدم استبعاد المعلومات من التقارير المالية ذات الغرض العام فقط لكونها قد تكون معقدة جدًا أو يصعب على بعض المستخدمين فهمها دون مساعدة.

التوقيت المناسب

3.19 يعني التوقيت المناسب توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أن يسهم توفير المعلومات الملائمة بشكل عاجل في تعزيز فائدتها كمدخلات في تقويم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي يجب اتخاذها. ويؤدي عدم توفير المعلومات في الوقت المناسب إلى جعلها أقل فائدة.

3.20 قد تبقى بعض بنود المعلومات مفيدة لمدة طويلة بعد فترة القوائم المالية أو تاريخ القوائم المالية. على سبيل المثال، قد يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام، لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، إلى تقويم الاتجاهات في الأداء المالي للجهة وأدائها في تقديم الخدمات والتزامها بالموازنات على مدى عدد من فترات القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يمكن تحديد نتائج وآثار بعض برامج تقديم الخدمات حتى فترات مستقبلية -على سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا فيما يخص البرامج المصممة لتعزيز الرفاهية الاقتصادية للمواطنين، أو الحد من الإصابة بمرض معين، أو رفع مستويات محو الأمية لفئات عمرية معينة.

القابلية للمقارنة

3.21 القابلية للمقارنة هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد المستخدمين على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. ولا تُعَدُّ القابلية للمقارنة صفة لبند فردي من المعلومات، بل صفة للعلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات.

3.22 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن الاتساق. فالاتساق يشير إلى استخدام نفس المبادئ أو السياسات المحاسبية وأسس الإعداد، إما من فترة إلى أخرى داخل الجهة أو في فترة واحدة في أكثر من جهة واحدة. فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والاتساق يساعد على تحقيق ذلك الهدف. في بعض الحالات، قد يتم تعديل المبادئ أو السياسات المحاسبية التي تتطبقها الجهة للتعبير عن معاملة أو حدث معين بشكل أفضل في التقارير المالية ذات الغرض العام. في هذه الحالات، قد يكون من الضروري تقديم إفصاح أو إيضاح إضافي لاستيفاء خاصية القابلية للمقارنة.

3.23 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن التوحيد. لكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تتشابه الأمور المتماثلة وتختلف الأمور المتغايرة. ويؤدي التركيز الزائد على التوحيد إلى التقليل من القابلية المقارنة عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة. ولا يتم تعزيز القابلية لمقارنة المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة، أو جعل الأمور المتشابهة تبدو مختلفة.

3.24 المعلومات حول المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية والتزامها بالموازنات المعتمدة والتشريعات أو السلطات الأخرى ذات الصلة التي تحكم جمع واستخدام الموارد، وإنجازات تقديم الخدمات، وخططها المستقبلية، هي أمر ضروري لأغراض المساءلة وهي مفيدة كمدخلات لاتخاذ القرارات. وتزداد فائدة هذه المعلومات إذا كان من الممكن مقارنتها، على سبيل المثال، مع:

- المعلومات المالية وغير المالية المتوقعة التي عُرضت سابقًا لفترة القوائم المالية تلك أو في تاريخ القوائم المالية؛ و
- المعلومات المشابهة حول نفس الجهة لبعض الفترات الأخرى أو مرحلة زمنية أخرى؛ و
- والمعلومات المشابهة حول جهات أخرى (على سبيل المثال، جهات القطاع العام التي تقدم خدمات مشابهة في دول أو دوائر اختصاص مختلفة) لفترة القوائم المالية نفسها.

3.25 إن التطبيق المتسق لمبادئ وسياسات المحاسبة وأساس الإعداد للمعلومات المالية وغير المالية المحتملة والنتائج الفعلية من شأنه أن يعزز فائدة أي مقارنة للنتائج المتوقعة والفعلية. وقد تكون

القابلية للمقارنة مع الجهات الأخرى أقل أهمية بالنسبة لتفسيرات آراء الإدارة أو وجهات نظرها بشأن العوامل التي يستند إليها أداء الجهة الحالي.

القابلية للتحقق

3.26 القابلية للتحقق هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد التعبير عنها. وتستخدم القابلية للدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الصفة عندما تطبق فيما يخص المعلومات التفسيرية والمعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة المفصح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام-أي نوعية المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات التفسيرية أو المعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. وسواء أشيرَ إلى هذه الخاصية على أنها القابلية للتحقق أو القابلية للدعم، فإنها تعني أنه بإمكان مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين أن يصلوا إلى إجماع عام، رغم أنه ليس من الضروري حصول اتفاق كامل على أحد الأمرين:

- أن المعلومات تمثل الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها دون وجود خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز؛ أو
- أنه قد طُبِّقت طريقة مناسبة للإثبات أو القياس أو التعبير دون خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز.

3.27 لكي تكون المعلومات قابلة للتحقق، فإنها لا تحتاج لأن تكون عبارة عن تقدير مفرد. بل يمكن أيضًا التحقق من نطاق القيم المحتملة والاحتمالات ذات العلاقة.

3.28 قد يكون التحقق مباشراً أو غير مباشر. في التحقق المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر بحد ذاته، مثال (أ) عد النقد، أو (ب) رصد الأوراق المالية المتداولة وأسعارها المعلنة، أو (ج) التأكيد على أن العوامل المحددة، التي حدِّدت بأنها تؤثر على أداء تقديم الخدمات الماضية، كانت قائمة وتعمل بالتأثير المحدد. أما في التحقق غير المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر عن طريق فحص المدخلات وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس القاعدة أو المنهجية المحاسبية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، متوسط التكلفة، أو الوارد أولًا يصرف أولًا).

3.29 إن جودة قابلية التحقق (أو قابلية الدعم في حال استخدام هذا المصطلح لوصف هذه الخاصية) ليست مطلقة -بعض المعلومات قد تكون أكثر أو أقل قابلية للتحقق من معلومات أخرى. مع ذلك، كلما كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام قابلة للتحقق بدرجة أكبر، ساعدت بدرجة أكبر على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها.

3.30 قد تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام على معلومات مالية وكمية أخرى وتفسيرات حول (أ) التأثيرات الرئيسة على أداء الجهة خلال الفترة، و(ب) الآثار أو النتائج المستقبلية المتوقعة لبرامج تقديم الخدمات المنفَّذة خلال فترة القوائم المالية، و(ج) المعلومات المالية وغير المالية المحتملة. وقد لا يكون من الممكن التحقق من دقة جميع التعبيرات والتفسيرات الكمية لهذه المعلومات حتى فترة مستقبلية، إذا كان ذلك ممكناً.

3.31 للمساعدة في طمأنة المستخدمين بأن المعلومات والتفسيرات الكمية المالية وغير المالية المحتملة الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد تمثيلها، فإن الافتراضات التي تكمن وراء المعلومات المفصح عنها، والمنهجيات المعتمدة في جمع المعلومات، والعوامل والظروف التي تدعم أي آراء معبر عنها أو أي إفصاحات يجب أن تكون شفافة. وسوف يساعد ذلك المستخدمين على تكوين أحكام معينة حول مدى مناسبة تلك الافتراضات وطريقة جمع المعلومات، وقياسها، والتعبير عنها، وتفسيرها.

القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام

الأهمية النسبية

3.32 تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على وفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة المعدة لفترة القوائم المالية تلك. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وقيمة البند المقدر في الظروف المحددة لكل جهة. وقد تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات نوعية وكمية عن إنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، والتوقعات حول تقديم الخدمات والنتائج المالية في المستقبل. ولذلك، فمن غير الممكن تحديد تقدير كمي موحد يصبح عنده نوع محدد من المعلومات ذا أهمية نسبية.

3.33 تُقَدَّر الأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل فيها الجهة، فيما يخص المعلومات المالية وغير المالية المحتملة، وفي سياق معرفة الجهة المعدّة وتوقعاتها بشأن المستقبل. وقد يكون الإفصاح عن المعلومات حول الالتزام أو عدم الالتزام بتشريعات أو لوائح أو سلطات أخرى ذات أهمية نسبية بسبب طبيعتها بغض النظر عن مقدار أي مبلغ يتعلق بها. وعند تحديد ما إذا كان بند ما ذا أهمية نسبية في هذه الظروف، تؤخَذ في الحسبان أمور مثل طبيعة ومشروعية وحساسية ونتائج المعاملات والأحداث السابقة أو المتوقعة، والأطراف المعنية في مثل هذه المعاملات والظروف التي أدت إلى ظهورها.

3.34 تصنف الأهمية النسبية كأحد القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم. وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية محددة، وأساس إعداد أو الإفصاح عن بند محدد أو نوع معين من المعلومات. ومع مراعاة متطلبات أي من معايير المحاسبة للقطاع العام، تأخذ الجهات التي تقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام في الحسبان الأهمية النسبية، على سبيل المثال، لتطبيق سياسة محاسبية محددة والإفصاح المنفصل عن بنود محددة من المعلومات.

التكلفة مقابل المنفعة

3.35 تستوجب التقارير المالية فرض تكاليف. ويجب أن تبرر المنافع من التقارير المالية لتلك التكاليف. وغالباً ما يكون تقويم ما إذا كانت منافع تقديم المعلومات تبرر تكاليفها هو مسألة اجتهادية، لأنه غالبًا ما يكون من غير الممكن تحديد و/أو قياس جميع تكاليف ومنافع المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.36 تتضمن تكاليف تقديم المعلومات تكاليف جمع المعلومات ومعالجتها، وتكاليف التحقق منها و/أو عرض الافتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وتكاليف نشرها. ويتكبد المستخدمون تكاليف التحليل والتفسير. ويؤدي حذف المعلومات المفيدة أيضًا إلى فرض تكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتكبدها المستخدمون للحصول على المعلومات اللازمة من مصادر أخرى والتكاليف التي تنتج من اتخاذ

القرارات باستخدام بيانات غير مكتملة توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.37 يبذل معدو التقارير المالية ذات الغرض العام معظم الجهد لتوفير المعلومات في تلك التقارير. مع ذلك، يتحمّل متلقو الخدمات ومقدمو الموارد في نهاية المطاف تكلفة هذه الجهود نظراً لأنه يتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات لإدراجها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.38 يجني المستخدمون أغلبية المنافع من المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام. مع ذلك، يمكن أيضًا استخدام المعلومات المعَدَّة لأغراض للتقارير المالية ذات الغرض العام داخليًا من قبل الإدارة وينتج عنها اتخاذ قرارات أفضل من قبل الإدارة. كما أن الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بالاتساق مع المفاهيم المحددة في إطار المفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها المشتقة منها، سوف يعزز ويدعم التصورات الخاصة بشفافية التقارير المالية التي تعدها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى ويسهم في تسعير أكثر دقة لديون القطاع العام. وبالتالي، قد تستفيد جهات القطاع العام أيضًا بعدة طرق من المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.39 يتضمن تطبيق قيد المراجحة بين التكلفة والمنفعة تقويم ما إذا كانت منافع التقرير عن معلومات من المحتمل أن تبرر التكاليف المتكبدة في توفير واستخدام المعلومات. عند إجراء هذا التقويم، فمن الضروري الأخذ في الحسبان ما إذا كان من الممكن التضحية بواحدة أو أكثر من الخصائص النوعية إلى حد ما لخفض التكاليف.

3.40 عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان المعلومات التي يتم الحصول عليها من معدي التقارير المالية، والمستخدمين، والأكاديميين، وآخرين حول الطبيعة والكمية المتوقعتين لمنافع وتكاليف المتطلبات المقترحة. وتحدد معايير المحاسبة للقطاع العام متطلبات الإفصاح والمتطلبات الأخرى التي تؤدي إلى عرض المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات وتلبي الخصائص النوعية، بعد تقويم منافع الالتزام بهذه الإفصاحات والمتطلبات الأخرى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتبرير تكاليفها.

التوازن بين الخصائص النوعية

3.41 تعمل الخصائص النوعية مع بعضها البعض للإسهام في تحقيق الفائدة من المعلومات. على سبيل المثال، لا يؤدي الوصف الذي يعبّر بموثوقية عن ظاهرة غير ملائمة، أو الوصف الذي لا يعبّر بموثوقية عن ظاهرة ملائمة إلى معلومات مفيدة. وبالمثل، لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب وأن تكون سهلة الفهم.

3.42 في بعض الحالات، قد يكون من الضروري إجراء توازن أو مقايضة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية. وتُعَدُّ الأهمية النسبية للخصائص النوعية في كل حالة هي مسألة اجتهاد مهني. ويكمن الهدف في تحقيق توازن مناسب بين الخصائص في تحقيق أهداف التقارير المالية.

الفصل الرابع: الجهة المعدة للقوائم المالية

الموضوع	الفقرة
المقدمة	4.2-4.1
الخصائص الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية	4.11-4.3

المقدمة

4.1 جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي منشأة حكومية أو منشأة قطاع أخرى أو برنامج أو مجال أنشطة قابلة للتحديد في القطاع العام (يشار إلى كل منها فيما يلي بجهة أو جهة قطاع عام) تعد أو يعد تقارير مالية ذات غرض عام.

4.2 قد تشمل جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية جهتين منفصلتين أو أكثر تعدان تقارير مالية ذات غرض عام كما لو كانتا جهة واحدة، ويشار إلى مثل هذه الجهة المعدة للقوائم المالية بمجموعة معدة للقوائم المالية.

الخصائص الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية

4.3 إن الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي:

- أنها جهة تجمع الموارد من أو بالنيابة عن المواطنين و/أو تستخدمها للقيام بأنشطة لمنفعة أو بالنيابة عن هؤلاء المواطنين؛ و
- يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

4.4 قد تُنشِئ حكومة – و/أو تعمل من خلال – وحدات إدارية مثل الوزارات أو الإدارات. كما قد تعمل أيضاً من خلال صناديق أمانة الاستثمار (صناديق وقفية)، وسلطات تشريعية، وشركات حكومية، وجهات أخرى ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية للقيام بتقديم الخدمات للمواطنين أو دعم تقديم هذه الخدمات. وقد تقوم أيضاً منشآت قطاع عام أخرى، مثل منظمات القطاع العام الدولية والسلطات البلدية، بأنشطة معينة من خلال أنشطة جهات ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية، وقد تنتفع من وتكون عرضة لعبء مالي أو خسارة مالية كنتيجة لتلك الأنشطة.

4.5 تعد التقارير المالية ذات الغرض العام لتقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إن متلقي الخدمات ومقدمي الموارد هم المستخدمون الرئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام. ومن ثم فإن إحدى الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك المجموعة المعدة للقوائم المالية، هي وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك الجهة أو مجموعة الجهات على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

4.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية. تعرض القوائم المالية معلومات عن موارد الجهة المعدة للقوائم المالية أو المجموعة المعدة للقوائم المالية والمطالبات على تلك الموارد في تاريخ القوائم المالية، بالإضافة إلى التغيرات في تلك الموارد والمطالبات والتدفقات النقدية خلال فترة القوائم المالية. لذلك، للتمكين من إعداد القوائم المالية، ستجمع الجهة المعدة للقوائم المالية موارد و/أو ستستخدم موارد سبق جمعها للقيام بأنشطة لمنفعة المواطنين أو بالنيابة عنهم.

4.7 إن العوامل التي من المرجح أن تشير إلى وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لجهة قطاع عام أو لمجموعة من جهات القطاع العام تتضمن أن الجهة تتحمّل مسؤولية – أو لديها صلاحية – جمع أو توظيف الموارد أو اقتناء أو إدارة أصول قطاع عام، أو تكبد الالتزامات، أو القيام بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات. وكلما زادت الموارد التي تجمعها جهة القطاع العام و/أو التي تديرها و/أو التي لديها صلاحية توظيفها؛ زادت الالتزامات التي تتكبدها وكلما زادت الآثار الاقتصادية أو الاجتماعية لأنشطتها، وكلما كان من الأرجح وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على

التقارير المالية ذات الغرض العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. في ظل غياب هذه العوامل، أو في حال كانت غير ذات أهمية؛ يكون من غير المرجح وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لهذه الجهات.

4.8 إن إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام عملية تصاحبها تكلفة. لذلك، فإنه ليكون فرض متطلبات لإعداد القوائم المالية ذا كفاية وفاعلية، من المهم أن تطالب فقط تلك جهات القطاع العام التي يوجد لها مثل هؤلاء المستخدمين بأن تعد التقارير المالية ذات الغرض العام.

4.9 في العديد من الحالات، سيكون من الواضح ما إذا كان يوجد أو لا يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لجهة القطاع العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال، من المرجح وجود مثل هؤلاء المستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لحكومة على مستوى الحكومة الوطنية أو على مستوى حكومات الولايات أو على مستوى الحكومات المحلية ولمنظمات القطاع العام الدولية. والسبب في ذلك أن هذه الحكومات والمنظمات بوجه عام لديها صلاحية جمع موارد كبيرة من و/أو توظيف موارد كبيرة بالنيابة عن المواطنين أو الدول الأعضاء، وتكبد التزامات، والتأثير على الرفاهية الاقتصادية و/أو الاجتماعية للمجتمعات التي تعتمد عليها لتقديم الخدمات.

4.10 مع ذلك، قد لا يكون من الواضح دائماً ما إذا كان يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لـ – على سبيل المثال وزارات وجهات حكومية فردية، وبرامج أو مجالات نشاط قابلة للتحديد بعينها، على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وسينطوي تقرير ما إذا كانت هذه المنشآت والبرامج والأنشطة يجب تحديدها على أنها جهات معدة للقوائم المالية وبالتالي تكون مطالبة بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، على إعمال الحكم المهني.

4.11 لدى الحكومة وبعض جهات القطاع العام الأخرى شخصية منفصلة أو صفة نظامية مستقلة (شخصية اعتبارية). ومع ذلك، فإن منشآت القطاع العام وبرامج وأنشطة القطاع العام التي لا تتمتع بشخصية اعتبارية منفصلة أيضًا قد تجمع أو توظف الموارد، أو تقتني أو تدير أصول قطاع عام، أو تتكبد التزامات، أو تقوم بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات، أو تنفذ سياسات حكومية بطرق أخرى خلاف ما سبق. قد يعتمد متلقو خدمات ومقدمو موارد على التقارير المالية ذات الغرض العام لهذه المنشآت والبرامج والأنشطة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وتبعًا لذلك، قد يكون لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية شخصية اعتبارية منفصلة أو قد تكون، على سبيل المثال، منشأة أو ترتيب إداري أو برنامج غير ذات/ ذي شخصية اعتبارية منفصلة.

الفصل الخامس: عناصر القوائم المالية

مقدمة

الغرض من هذا الفصل

5.1 يعرف هذا الفصل العناصر المستخدمة في القوائم المالية، ويقدم المزيد من التوضيح حول تلك التعريفات.

العناصر وأهميتها

5.2 تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات عريضة تتقاسم خصائص اقتصادية مشتركة. ويطلق على هذه الفئات العريضة اسم عناصر القوائم المالية. وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسية التي تتألف منها القوائم المالية. وتقدم هذه المكونات الأساسية نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات الاقتصادية والنشاط الاقتصادي بطريقة تقدم للمستخدمين معلومات تحقق أهداف التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

5.3 لا تشير العناصر المعرّفة في هذا الفصل إلى البنود الفردية المثبتة نتيجة المعاملات والأحداث. وتستخدم التصنيفات الفرعية للبنود الفردية ضمن عنصر أو تجميعات من البنود، لتعزيز سهولة فهم القوائم المالية. ويتم تناول العرض في الفصل 8، *العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام*

5.4 في بعض الظروف، للتحقق من أن القوائم المالية تقدم معلومات مفيدة لإجراء تقويم ذي مغزى للأداء المالي والمركز المالي للجهة، قد يكون من الضروري إثبات الظواهر الاقتصادية التي لا تعكسها العناصر على النحو المحدد في هذا الفصل. تبعًا لذلك، فإن تحديد العناصر الواردة في هذا الفصل لا يمنع المعايير المحاسبة للقطاع العام من أن تتطلب أو تسمح بإثبات الموارد أو الالتزامات التي لا تستوفي تعريف العنصر المحدد في هذا الفصل (يشار إليه فيما يلي باسم "الموارد الأخرى" أو "الالتزامات الأخرى") عند الضرورة لتحقيق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل.

تعريف العناصر

5.5 فيما يلي العناصر التي عُرِّفت في هذا الفصل:
- الأصول؛ و
- الالتزامات؛ و
- الإيرادات؛ و
- المصروفات؛ و
- مساهمات من أصحاب حقوق الملكية؛ و
- التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية.

الأصول

تعريف

5.6 الأصل هو:
مورد تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة لحدث سابق**.**

المورد

5.7 المورد هو بند ينطوي على خدمات متوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية. ولا يُعَدُّ الشكل المادي شرطًا ضروريًا في المورد. ويمكن أن تنشأ الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية مباشرة من المورد نفسه أو من حقوق استخدام المورد. وتنطوي بعض الموارد حقوق الجهة

في مجموعة متنوعة من المزايا بما في ذلك، على سبيل المثال، الحق في:

- استخدام المورد لتقديم الخدمات[10]؛ أو
- استخدام موارد يمتلكها طرف خارجي لتقديم الخدمات، على سبيل المثال، عقود الإيجار؛ أو
- تحويل المورد إلى نقد من خلال استبعاده؛ أو
- الاستفادة من الزيادة في قيمة الموارد؛ أو
- استلام سلسلة من التدفقات النقدية.

5.8 الخدمات المتوقعة هي القدرة على تقديم الخدمات التي تسهم في تحقيق أهداف الجهة. تساعد الخدمات المتوقعة الجهة على تحقيق أهدافها دون أن تؤدي بالضرورة إلى توليد تدفقات نقدية داخلة صافية.

5.9 يمكن أن تتضمن أصول القطاع العام التي تنطوي على خدمات متوقعة، أصولاً ترفيهية وتراثية ومجتمعية ودفاعية وغيرها من الأصول التي تحتفظ بها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى والتي تستخدم لتقديم الخدمات إلى أطراف ثالثة. وقد تكون هذه الخدمات للاستهلاك الجماعي أو الفردي. ويمكن تقديم العديد من الخدمات في المجالات التي لا توجد فيها منافسة سوقية أو يوجد فيها منافسة سوقية محدودة. ويمكن أن يكون استخدام مثل هذه الأصول واستبعادها مقيدًا حيث تكون العديد من الأصول التي تنطوي على خدمات متوقعة ذات طبيعة متخصصة.

5.10 المنافع الاقتصادية هي تدفقات نقدية داخلة أو انخفاض في تدفقات نقدية خارجة. ويمكن الحصول على التدفقات النقدية الداخلة (أو التدفقات النقدية الخارجة المخفضة) على سبيل المثال، من:

- استخدام الأصل في إنتاج وبيع الخدمات؛ أو
- التبادل المباشر للأصل مقابل نقد أو موارد أخرى.

مسيطر عليها حاليًا من قبل الجهة

5.11 يجب أن تسيطر الجهة على المورد. وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون الجهة قادرة على استخدام المورد (أو توجيه الأطراف الأخرى بشأن استخدامه) وذلك من أجل الاستفادة من الخدمات المتوقعة، أو الحصول على المنافع الاقتصادية المجسدة في المورد، في تقديم خدماتها أو تحقيق أهداف أخرى.

5.12 عند تقويم ما إذا كانت الجهة تسيطر حاليًا على المورد، تُقَوّم الجهة ما إذا كانت مؤشرات السيطرة التالية قائمة:

- الملكية النظامية؛ و
- القدرة على الوصول إلى المورد، أو القدرة على منع أو تقييد الوصول إلى المورد؛ و
- وسيلة التحقق من استخدام المورد لتحقيق أهدافها؛ و
- وجود حق واجب النفاذ في الحصول الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية الناشئة عن المورد.

وبينما لا تُعَدُّ هذه المؤشرات مؤشرات حاسمة لتحديد ما إذا كانت السيطرة قائمة، فإن تحديدها وتحليلها يمكن أن يفيد هذا القرار.

حدث سابق

5.13 يتطلب تعريف الأصل أن يكون المصدر الذي تسيطر عليه الجهة حاليًا قد نشأ عن معاملة سابقة أو حدث سابق آخر. ويمكن أن تختلف المعاملات السابقة أو الأحداث الأخرى التي تؤدي إلى سيطرة الجهة على المورد وبالتالي على الأصل. ويمكن للجهات الحصول على الأصول عن طريق شرائها

---

[10] تشمل الإشارة إلى "الخدمات" في إطار المفاهيم "السلع".

في معاملة تبادلية أو تطويرها. وقد تنشأ الأصول أيضًا من خلال معاملات غير تبادلية، بما في ذلك ممارسة السلطات السيادية. وتُعَدُّ السلطة على فرض الضرائب أو إصدار التراخيص والوصول أو تقييد أو رفض الوصول إلى المنافع التي تنطوي عليها الموارد غير الملموسة، مثل الأطياف الكهرومغناطيسية، أمثلة على السلطات والحقوق الخاصة بالقطاع العام التي قد تؤدي إلى نشوء الأصول. وعند تقويم متى تسيطر الجهة على الحقوق في الموارد، فإنه يمكن أخذ الأحداث التالية في الحسبان: (أ) القدرة العامة على فرض السلطة، و(ب) إيجاد سلطة بموجب تشريع، و(ج) ممارسة السلطة لخلق حق ما، و(د) الحدث الذي يؤدي إلى الحق في استلام الموارد من طرف خارجي. وينشأ الأصل عند ممارسة السلطة وعند وجود حقوق لاستلام الموارد.

الالتزامات

تعريف

5.14 الالتزام هو:
التزام حالي لجهة عن تدفق خارج للموارد والذي ينتج عن حدث سابق.

التزام حالي

5.15 يمكن أن يكون لدى جهات القطاع العام عدد من الالتزامات. الالتزام الحالي هو التزام ملزم نظاماً (التزام نظامي) أو التزام غير ملزم نظاماً، والذي لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنبه. ولا تُعَدُّ الالتزامات التزامات حالية ما لم تكن ملزمة، ولا يوجد بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد.

التدفق الخارج للموارد من الجهة

5.16 يجب أن يشمل الالتزام تدفقاً خارجاً للموارد من الجهة لكي تتم تسويته. ولا يُعَدُّ التزاماً الالتزام الذي يمكن تسويته دون تدفق خارج للموارد من الجهة.

حدث سابق

5.17 ولاستيفاء تعريف الالتزام، من الضروري أن ينشأ الالتزام الحالي نتيجة معاملة سابقة أو حدث آخر سابق ويتطلب تدفق خارج للموارد من الجهة. ويعني تعقيد برامج وأنشطة القطاع العام أن عددًا من الأحداث في مجال تطوير وتنفيذ وتشغيل برنامج معين قد تؤدي إلى تحمل التزامات. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري تحديد ما إذا كانت هذه الارتباطات والالتزامات – بما في ذلك الالتزامات الملزمة التي لا يوجد لدى الجهة بديل واقعي لتجنبها، ولكنها غير واجبة النفاذ نظاماً (الالتزامات غير الملزمة نظاماً) – هي التزامات حالية وتفي بتعريف الالتزام. وعندما يكون لأي ترتيب شكل نظامي ويكون ملزماً، مثل العقد، قد يكون من السهل تحديد الحدث السابق. وفي حالات أخرى، قد يكون تحديد الحدث السابق أكثر صعوبة، ويتطلب تحديده تقويم متى لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنب تدفق خارج للموارد من الجهة. وعند القيام بهذا التقويم تأخذ الجهة في الحسبان المتطلبات النظامية الخاصة بالدولة أو دائرة الاختصاص النظامي التي تتبع لها.

الالتزامات النظامية والالتزامات غير الملزمة نظاماً

5.18 يمكن أن تكون الالتزامات الملزمة التزامات نظامية أو التزامات غير ملزمة نظاماً. ويمكن أن تنشأ الالتزامات الملزمة من المعاملات التبادلية وغير التبادلية. ويجب أن يكون هناك التزام تجاه طرف خارجي من أجل نشوء الالتزام. ولا يمكن إلزام الجهة تجاه نفسها، حتى ولو سبق أن أبلغت علنًا عن نيتها التصرف بطريقة معينة. ويُعَدُّ تحديد الطرف الخارجي مؤشراً على وجود التزام يؤدي إلى ظهور التزام في القوائم المالية. مع ذلك، فإنه ليس من الضروري معرفة هوية الطرف الخارجي قبل وقت التسوية من أجل أن يكون هناك التزام حالي، ويظهر الالتزام في القوائم المالية.

5.19 تتضمن العديد من الترتيبات التي تؤدي إلى نشوء التزام تاريخاً للتسوية. وقد يوفر تاريخ التسوية مؤشرًا على أن الالتزام يتضمن تدفقاً خارجاً للموارد ويؤدي إلى نشوء التزام في القوائم المالية. مع ذلك، فإن هناك العديد من الاتفاقيات التي لا تحتوي على تاريخ للتسوية. ولا يحول عدم وجود تاريخ للتسوية دون وجود التزام يؤدي إلى نشوء التزام في القوائم المالية.

الالتزامات النظامية

5.20 الالتزام النظامي يكون واجب النفاذ بموجب الأنظمة. وقد تنشأ هذه الالتزامات الواجبة النفاذ نظاماً من مجموعة متنوعة من الهياكل النظامية. والمعاملات التبادلية عادةً ما تكون تعاقدية بطبيعتها وبالتالي واجبة النفاذ نظاماً من خلال أنظمة العقود أو ما يعادلها من السلطات أو الترتيبات. وهناك دول لا تستطيع الحكومات وجهات القطاع العام فيها إبرام التزامات نظامية، لأنه لا يسمح لها مثلًا بالتعاقد باسمها الخاص، ولكن تكون هناك عمليات بديلة لها أثر معادل. وتُعَدُّ الالتزامات الملزمة من خلال هذه العمليات البديلة التزامات نظامية في إطار المفاهيم. وبالنسبة لبعض أنواع المعاملات غير التبادلية، يكون الحكم ضروريًا لتحديد ما إذا كان الالتزام واجبَ النفاذ بموجب الأنظمة. وعندما يتقرر أن الالتزام واجب النفاذ بموجب الأنظمة، لا يمكن أن يكون هناك شك في أن الجهة ليس لديها بديل واقعي لتجنُّب الالتزام وأن هناك التزامًا قائماً في القوائم المالية.

5.21 تكون بعض الالتزامات المتعلقة بالمعاملات التبادلية غير واجبة النفاذ نظاماً بشكل قاطع لطرف خارجي في تاريخ القوائم المالية، ولكنها ستكون واجبة النفاذ بمرور الوقت دون حاجة الطرف الخارجي إلى استيفاء شروط إضافية - أو الاضطرار إلى اتخاذ أي إجراء آخر - قبل التسوية. وتُعَدُّ المطالبات الواجبة النفاذ نظاماً دون أي شروط رهنًا بمرور الوقت هي التزامات واجبة النفاذ نظاماً في سياق تعريف الالتزام في القوائم المالية.

5.22 السلطة السيادية هي السلطة المطلقة للحكومة لوضع وتعديل وإلغاء الأحكام النظامية. ولا تُعَدُّ السلطة السيادية مبررًا لاستنتاج أن الالتزام لا يفي بتعريف الالتزام في القوائم المالية في هذا الإطار. ويجب تقويم الوضع النظامي في كل تاريخ للقوائم المالية لتحديد ما إذا كان الالتزام لم يعد ملزمًا ولا يفي بتعريف الالتزام في القوائم المالية.

الالتزامات غير الملزمة نظاماً

5.23 يمكن أن تنشأ الالتزامات في القوائم المالية من التزامات غير ملزمة نظاماً. وتختلف الالتزامات غير الملزمة نظاماً عن الالتزامات النظامية في أن الطرف الذي يقع عليه الالتزام لا يمكنه اتخاذ إجراء نظامي (أو ما يعادله) لإنفاذ التسوية. وتتسم الالتزامات غير الملزمة نظاماً التي تؤدي إلى نشوء التزامات في القوائم المالية بالخصائص التالية:

- أن تكون الجهة قد عبرت للأطراف الأخرى من خلال نمط ثابت من الممارسات السابقة أو السياسات المنشورة أو وثيقة حالية محددة بما فيه الكفاية بأنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و
- نتيجة لذلك، كوّنت الجهة لدى تلك الأطراف الأخرى توقعًا صحيحاً بأنها ستفي بهذه المسؤوليات؛ و
- يوجد لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنُّب تسوية الالتزامات الناشئة عن تلك المسؤوليات.

5.24 في القطاع العام، قد تنشأ الالتزامات عند عدد من النقاط على سبيل المثال، في تنفيذ برنامج أو خدمة:

- تقديم وعد سياسي مثل وعد انتخابي؛ و
- الإعلان عن سياسة؛ و
- تقديم (واعتماد) الموازنة (قد يكونا نقطتين مختلفتين)؛ و
- تصبح الموازنة سارية المفعول (في بعض الدول لا تصبح الموازنة سارية المفعول إلى أن

تُعتَمد ماليًا).

- ومن غير المرجح أن تؤدي المراحل الأولى للتنفيذ إلى التزامات حالية تستوفي تعريف الالتزام في القوائم المالية. وقد تؤدي المراحل اللاحقة – مثلاً عند استيفاء أصحاب المطالبات شروط الأهلية للخدمة التي يتعين تقديمها – إلى نشوء التزامات تستوفي تعريف الالتزام في القوائم المالية.

5.25 تعتمد النقطة التي يؤدي فيها التزام إلى نشوء التزام في القوائم المالية على طبيعة الالتزام. وتتضمن العوامل التي من المرجح أن تؤثر على الأحكام بشأن ما إذا كانت الأطراف الأخرى يمكنها أن تستنتج بشكل صحيح أن هناك التزاماً بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنب تدفق خارج للموارد:

- طبيعة الحدث أو الأحداث السابقة التي تؤدي إلى نشوء الالتزام. على سبيل المثال، من غير المرجح أن يؤدي وعد انتخابي إلى فرض التزام حالي لأن الوعود الانتخابية نادرًا ما تنتج توقعًا صحيحًا من جانب الأطراف الخارجية بأن الجهة عليها التزاماً ليس لديها بديل واقعي لتجنب تسويته. مع ذلك، قد يكون الإعلان عن حدث أو ظرف له دعم سياسي كبير بحيث يصبح لدى الحكومة خيار ضئيل للتراجع منه. وعندما تلتزم الحكومة بتأمين توفير الاعتمادات اللازمة في الموازنة، فإن هذا الإعلان قد لا يترتب عليه التزام غير ملزم نظاماً؛ و
- قدرة الجهة على تعديل أو تغيير الالتزام قبل أن تبلوره. على سبيل المثال، فإن الإعلان عن السياسة لا يؤدي عمومًا إلى التزام غير ملزم نظاماً، والذي لا يمكن تعديله قبل تنفيذه. بالمثل، إذا كان الالتزام مرهونًا بوقوع أحداث مستقبلية، قد يكون من الممكن تجنب تدفق خارج للموارد قبل وقوع تلك الأحداث؛ و
- قد تكون هناك علاقة ارتباط بين توفر التمويل لتسوية التزام معين وإنشاء التزام حالي. على سبيل المثال، عندما تتم الموافقة على بند مستقل من بنود الموازنة ويتم تأكيد التمويل المرتبط به من خلال اعتمادات مالية، أو وجود تمويل للطوارئ أو تحويل من مستوى آخر من الحكومة، قد يكون هناك التزام غير ملزم نظاماً. مع ذلك، فإن عدم وجود مخصص في الموازنة لا يعني في حد ذاته عدم نشوء التزام حالي.

5.26 "الضغوط الاقتصادية" أو "الضرورة السياسية" أو غيرها من الظروف قد تؤدي إلى حالات – بالرغم من أن جهة القطاع العام تكون غير ملزمة نظاماً بتكبد التدفق الخارج للموارد – تكون فيها العواقب الاقتصادية أو السياسية لرفض القيام بذلك بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل أو لا يكون لديها بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد. وقد تؤدي الضغوط الاقتصادية أو الضرورة السياسية أو أي ظروف أخرى إلى التزام في القوائم المالية ناشئ عن التزام غير ملزم نظاماً.

صافي المركز المالي، والموارد الأخرى، والالتزامات الأخرى

5.27 كما هو موضح في الفقرة 5.4، قد يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في بعض الحالات، عند وضع معيار محاسبة للقطاع العام أو تعديله، أنه من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، فإن الأمر قد يحتاج إلى إثبات مورد أو التزام لا يستوفي تعريف عنصر محدد في إطار المفاهيم في القوائم المالية. في هذه الحالات، قد تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أو تسمح بأن تثبت هذه الموارد أو الالتزامات كموارد أخرى أو التزامات أخرى، وهي بنود إضافية للعناصر الستة المحددة في هذا الإطار.

5.28 صافي المركز المالي هو الفرق بين الأصول والالتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى وخصم الالتزامات الأخرى المثبتة في قائمة المركز المالي. ويمكن أن يكون صافي المركز المالي قيمة متبقية موجبة أو سالبة.

الإيرادات والمصروفات

تعريفات

5.29 الإيراد هو:
الزيادة في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الزيادة الناشئة عن المساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

5.30 المصروف هو:
النقصان في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف النقصان الناشئ عن توزيعات لأصحاب حقوق الملكية.

5.31 ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات التبادلية وغير التبادلية والأحداث الأخرى مثل الزيادات والانخفاضات غير المحققة في قيمة الأصول والالتزامات، واستهلاك الأصول من خلال الاستهلاك وتآكل الخدمات المتوقعة والقدرة على توليد منافع اقتصادية من خلال الهبوط في القيمة. وقد ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات الفردية أو مجموعات من المعاملات.

فائض أو عجز الفترة

5.32 فائض أو عجز الجهة للفترة، هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات المعروضة في قائمة الأداء المالي.

المساهمات من أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لأصحاب حقوق الملكية

تعريفات

5.33 المساهمات من أصحاب حقوق الملكية هي:
تدفقات الموارد الداخلة إلى الجهة، والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي تنشئ أو تزيد من حصة في صافي المركز المالي للجهة.

5.34 التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية هي:
تدفقات الموارد الخارجة من الجهة، والموزعة على أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي ترد أو تخفض حصة في صافي المركز المالي للجهة.

5.35 من المهم التمييز بين تدفقات الموارد الداخلة من الملاك، بما في ذلك التدفقات الداخلة التي تنشئ أوليًا حصة الملكية، وتدفقات الموارد الخارجة إلى الملاك بصفتهم ملاك، وبين الإيرادات والمصروفات. وبالإضافة إلى ضخ الموارد ودفع توزيعات الأرباح التي قد تحدث، فمن الشائع نسبيًا في بعض الدول تحويل الأصول والالتزامات بين جهات القطاع العام. وعندما تستوفي هذه التحويلات تعريفات مساهمات من أصحاب حقوق الملكية أو توزيعات لأصحاب حقوق الملكية، فإن المحاسبة عنها تكون بهذه الصفة.

5.36 قد تنشأ حصص الملكية عند تأسيس جهة وعندما تساهم جهة أخرى بموارد لتوفر للجهة الجديدة القدرة على بدء الأنشطة التشغيلية. وفي القطاع العام، ترتبط المساهمات للجهات والتوزيعات منها أحيانًا بإعادة هيكلة الحكومة وتتخذ شكل تحويلات الأصول والالتزامات بدلًا من المعاملات النقدية. وقد تتخذ حصص الملكية أشكالًا مختلفة، قد لا تُثبت في شكل أداة حقوق الملكية.

5.37 قد تأخذ المساهمات من أصحاب حقوق الملكية شكل الضخ الأولي للموارد عند تأسيس جهة أو الضخ اللاحق للموارد، بما في ذلك تلك التي تُعاد فيها هيكلة الجهة. ويمكن أن تكون التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية: (أ) عائداً على الاستثمار، أو (ب) سداداً كاملاً أو جزئيًا للاستثمار، أو (ج) سداداً لأي موارد متبقية في حالة تصفية أو إعادة هيكلة الجهة.

الفصل السادس: الإثبات في القوائم المالية

الموضوع	الفقرة
ضوابط الإثبات وعلاقتها بالإفصاح	6.4-6.1
تعريف العنصر	6.6-6.5
عدم التأكد بشأن القياس	6.8-6.7
الإفصاح والإثبات	6.9
إلغاء الإثبات	6.10

ضوابط الإثبات وعلاقتها بالإفصاح

6.1 يحدد هذا الفصل الضوابط التي يجب تحققها لكي يُثبت عنصر في القوائم المالية. الإثبات هو عملية بموجبها تُضمَّن المبالغ المعروضة في صلب القائمة المالية المناسبة بنداً يستوفي تعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعي القيود المفروضة على المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

6.2 ضوابط الإثبات هي:

- أن يستوفي البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛ و
- أن يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

6.3 تُثْبَت جميع البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات في القوائم المالية. في بعض الظروف، قد يقضى أيضًا معيار محاسبة للقطاع العام، من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، بوجوب إثبات المورد أو الالتزام الذي لا يفي بتعريف العنصر في القوائم المالية، شريطة أنه يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعى القيود. وتناقش الموارد والالتزامات الأخرى في الفصل 5، *عناصر القوائم المالية*.

6.4 ينطوي الإثبات على تقويم حالة عدم التأكد المتعلقة بوجود العنصر وقياسه. ويمكن أن تتغير الأوضاع التي تؤدي إلى حالة عدم التأكد، إن وجدت. لذلك، من المهم تقويم حالة عدم التأكد في كل تاريخ قوائم المالية.

تعريف العنصر

6.5 لكي يُثبَت كعنصر، يجب أن يستوفي البند تعريف أحد العناصر الواردة في الفصل 5. وتُتناول حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر من خلال أخذ الأدلة المتاحة في الحسبان من أجل إصدار حكم محايد بشأن ما إذا كان البند يفي بجميع الخصائص الأساسية لتعريف ذلك العنصر، أخذاً في الحسبان جميع الحقائق والظروف المتاحة في تاريخ القوائم المالية.

6.6 إذا ما تحدد وجود عنصر ما، فإنه عند قياس هذا العنصر يتم أخذ حالة عدم التأكد بشأن قيمة الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية التي يمثلها ذلك العنصر في الحسبان (انظر الفقرتين 6.7 و6.8). ويقوم المعدّون بمراجعة وتقويم جميع الأدلة المتاحة لتحديد ما إذا كان عنصر ما موجودًا ومثبتًا، أو ما إذا كان هذا العنصر لا يزال مؤهلًا للإثبات (انظر الفقرة 6.9)، أو ما إذا كان هناك تغيير في عنصر موجود.

عدم التأكد بشأن القياس

6.7 كي يُثبَت بند في القوائم المالية، فإنه من الضروري إعطاء البند قيمة نقدية. ويستلزم ذلك اختيار أساس قياس مناسب وتحديد ما إذا كان قياس البند يحقق الخصائص النوعية، أخذاً في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك أن يكون القياس ملائماً بدرجة كافية ويعبر بموثوقية عن البند المطلوب إثباته في القوائم المالية. ويناقش الفصل 7، *قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية* اختيار أساس القياس المناسب.

6.8 قد تكون هناك حالة عدم تأكد ترتبط بقياس العديد من القيم المعروضة في القوائم المالية. ويُعَدُّ استخدام التقديرات جزءًا أساسيًا من أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتضمن اتخاذ قرار بشأن ملاءمة القياس والتعبير الموثوق النظر في أساليب معينة، مثل استخدام مدى للنتائج والتقديرات، وما إذا كانت هناك أدلة إضافية متاحة بشأن الظروف الاقتصادية التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ويمكن

أن يقدم الإفصاح معلومات مفيدة عن أساليب التقدير المستخدمة. وقد تكون هناك حالات نادرة يكون فيها مستوى عدم التأكد في نقطة تقدير محددة مرتفعاً جدًا بحيث تكون ملاءمة القياس والتعبير الموثوق أمراً مشكوكاً فيه حتى ولو تم توفير افصاحات لشرح أساليب التقدير. في ظل هذه الظروف، لا يُثْبَت هذا البند.

الإفصاح والإثبات

6.9 إن عدم إثبات البنود التي تستوفي تعريف العنصر وضوابط الإثبات لا يُصَحَّح من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو الإيضاحات أو التفاصيل التوضيحية الأخرى. مع ذلك، يمكن أن يقدم الإفصاح معلومات عن البنود التي تفي بالكثير من خصائص تعريف العنصر، وليس كل خصائصه. ويمكن أن يقدم الإفصاح أيضًا معلومات عن البنود التي تستوفي تعريف عنصر ما، ولكن لا يمكن قياسها بطريقة تستوفي الخصائص النوعية بما يكفي لتحقيق أهداف التقارير المالية. ويكون الإفصاح مناسباً عندما تُعد معرفة هذا البند ملائمة لتقويم صافي المركز المالي للجهة، وبالتالي تحقق أهداف التقارير المالية.

إلغاء الإثبات

6.10 إلغاء الإثبات هو عملية تقويم ما إذا كانت هناك تغييرات حدثت منذ تاريخ القوائم المالية السابق والتي تستدعي استبعاد عنصر أثبتَ سابقًا من القوائم المالية واستبعاد البند في حالة حدوث مثل هذه التغييرات. وعند تقويم حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر ما، فإنه يُستَخدَم نفس الضوابط المستخدمة عند الإثبات الأولي لإلغاء الإثبات.

الفصل السابع: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية

مقدمة

7.1 يحدد هذا الفصل مفاهيم القياس التي ترشد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند اختيار أسس القياس في معايير المحاسبة للقطاع العام، وترشد معدي القوائم المالية عند اختيار أسس قياس الأصول والالتزامات التي لا تتوافر بشأنها متطلبات ضمن معايير المحاسبة للقطاع العام.

هدف القياس

7.2 الهدف من القياس هو:
اختيار أسس القياس التي تعكس على النحو الأكثر عدالة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للجهة بأسلوب مفيد في مساءلة الجهة، ولأغراض اتخاذ القرارات.

7.3 يُسهِم اختيار أساس قياس الأصول والالتزامات في تحقيق أهداف التقارير المالية في القطاع العام، من خلال توفير معلومات تساعد المستخدمين في تقويم:
- تكلفة الخدمات المقدمة في الفترة من حيث التكلفة التاريخية أو التكلفة الحالية؛ و
- القدرة التشغيلية -قدرة الجهة على دعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية من خلال الموارد المادية والموارد الأخرى؛ و
- القدرة المالية -قدرة الجهة على تمويل أنشطتها.

7.4 يتضمن اختيار أساس القياس أيضًا تقويما لمدى تحقيق المعلومات المقدمة للخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.

أسس القياس واختيارها

7.5 ليس من الممكن تحديد أساس قياس واحد يحقق بالشكل الأفضل هدف القياس على مستوى إطار المفاهيم. لذلك، لا يقترح إطار المفاهيم أساسَ قياسٍ واحداً (أو مزيجاً من الأسس) لجميع المعاملات والأحداث والظروف. وإنما يقدم إرشادات حول اختيار أساس قياس للأصول والالتزامات لتحقيق هدف القياس.

7.6 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للأصول من حيث المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة، ومدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية:
- التكلفة التاريخية؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإحلال؛ و
- صافي سعر البيع؛ و
- القيمة من الاستخدام.

يلخص الجدول 1 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم دخول أو خروج و(ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة[11].

[11] في بعض الحالات، يكون قد تم اتخاذ حكم لتصنيف أساس قياس معين على أنه يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق و/ أو خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة.

الجدول 1: ملخص أسس قياس الأصول

أساس القياس	دخول أو خروج	يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق	خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصدها بشكل عام	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصدها	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإحلال	دخول	يمكن رصدها	خاصة بالجهة
صافي سعر البيع	خروج	يمكن رصدها	خاصة بالجهة
القيمة من الاستخدام	خروج[12]	لا يمكن رصدها	خاصة بالجهة

7.7 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للالتزامات من حيث (أ) المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة و (ب) مدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- تكلفة الوفاء؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر التحمل.

يلخص الجدول 2 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم الدخول أو الخروج (ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة.

الجدول 2: ملخص أسس قياس الالتزامات

أساس القياس	دخول أو خروج	يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق	خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصده بشكل عام	خاصة بالجهة
تكلفة الوفاء	خروج	لا يمكن رصده	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصده	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإعفاء	خروج	يمكن رصده	خاصة بالجهة
سعر التحمل	دخول	يمكن رصده	خاص بالجهة

قيم الدخول والخروج

7.8 يمكن أن تقدم أسس القياس إما قيم الدخول أو الخروج. بالنسبة إلى الأصول، وتعكس قيم الدخول تكلفة الشراء. وتعتبر التكلفة التاريخية وتكلفة الإحلال هي قيم دخول. وتعكس قيم الخروج المنافع الاقتصادية من البيع. كما تعكس قيمة الخروج أيضًا القيمة التي سيتم الحصول عليها من استخدام الأصل. وفي الاقتصاد المتنوع، تختلف أسعار الدخول والخروج حيث تقوم الجهات عادةً:

[12] كما هو موضح في الفقرة 7.66، قد يتطلب احتساب القيمة من الاستخدام، للأصول غير المولدة للنقد، استخدام تكلفة الإحلال كبديل.

- بامتلاك أصول مصممة خصيصًا لتلبية متطلبات التشغيل المحددة للجهة والتي لا يرغب المشاركون الآخرون في السوق في دفع ثمن مماثل لها؛ و
- تكبد تكاليف المعاملة عند الاقتناء.

7.9 يمكن أيضًا تصنيف أسس قياس الالتزامات من حيث ما إذا كانت قيم دخول أو خروج. وترتبط قيم الدخول بالمعاملة التي يُستَلَم بموجبها الالتزام أو القيمة التي تقبلها الجهة لقاء تحملها للالتزام. وتعكس قيم الخروج القيمة المطلوبة للوفاء بالتزام أو القيمة المطلوبة لإعفاء الجهة من التزام.

القياسات التي يمكن رصدها والقياسات التي لا يمكن رصدها

7.10 يمكن تصنيف بعض القياسات وفقًا لما إذا كان من الممكن رصدها في سوق مفتوح ونشط ومنظم[13]. ومن المحتمل أن تكون القياسات التي يمكن رصدها في السوق أكثر قابلية للفهم وأكثر قابلية للتحقق من القياسات التي لا يمكن رصدها. كما أنها قد تكون أكثر تعبيراً بموثوقية عن الظواهر التي تقيسها.

القياسات الخاصة بالجهة وغير الخاصة بالجهة

7.11 يمكن أيضًا تصنيف القياسات وفقًا لما إذا كانت "خاصة بالجهة" أو "غير خاصة بالجهة". وتعكس أسس القياس الخاصة بالجهة القيود الاقتصادية والقيود التي تفرضها السياسات الحالية التي تؤثر على الاستخدامات المحتملة للأصل وتسوية أي التزام من قبل الجهة. وقد تعكس القياسات الخاصة بالجهات الفرص الاقتصادية غير المتاحة للجهات الأخرى والمخاطر التي لا تواجهها جهات أخرى. وتعكس القياسات غير الخاصة بالجهة الفرص والمخاطر العامة في السوق. ويُتَّخذ القرار بشأن ما إذا كان يجب استخدام قياس خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة بالرجوع إلى هدف القياس والخصائص النوعية.

مستوى التجميع أو التفصيل في القياس

7.12 كي تُعرَض الأصول والالتزامات في القوائم المالية بطريقة توفر المعلومات التي تحقق هدف القياس بالشكل الأفضل وتحقق الخصائص النوعية، قد يكون من الضروري تجميعها أو تفصيلها لأغراض القياس. وتقارَن التكلفة بالمنفعة عند تقويم ما إذا كان التجميع أو التفصيل مناسبًا.

أسس قياس الأصول

التكلفة التاريخية

7.13 التكلفة التاريخية لأصل هي:

المقابل الممنوح لاقتناء أو تطوير أصل، وهو النقد أو معادلات النقد أو قيمة مقابل آخر مقدَّم، في وقت اقتنائه أو تطويره.

7.14 التكلفة التاريخية هي قيمة دخول خاصة بالجهة[14]. وبموجب نموذج التكلفة التاريخية، تُعرَض الأصول أوليًا بالتكلفة المتكبَّدة عند اقتنائها. بعد الإثبات الأولي، يمكن تخصيص هذه التكلفة كمصروف لفترات القوائم المالية على شكل استهلاك أو استنفاد لأصول معينة، حيث تُستَهلك الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية تقدمها هذه الأصول على مدى أعمارها الإنتاجية. ولا يُغيَّر قياس الأصل بعد الإثبات الأولي ليعكس التغيرات في الأسعار أو الزيادات في قيمة الأصل.

7.15 وفقًا لنموذج التكلفة التاريخية، يمكن تخفيض قيمة الأصل عن طريق إثبات هبوط في القيمة. والهبوط

[13] طور الدكتور ج. أليكس ميلبورن مصطلح "الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة". للاطلاع على أمثلة، انظر وثيقة "نحو إطار قياس للجهات الهادفة للربح" المنشورة من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في 2012.
[14] إذا لم يكن الأمر كذلك، سيُخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.

في القيمة هو مدى تناقص الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية التي يقدمها الأصل نتيجة للتغيرات في الأوضاع الاقتصادية أو غيرها، وليس نتيجة استهلاكها. ويتضمن ذلك تقويماً لإمكانية استرداد التكلفة. من ناحية أخرى، يمكن زيادة قيمة الأصل ليعكس تكلفة الإضافات والتحسينات (باستثناء الزيادات في الأسعار للأصول غير المحسنة) أو أحداث أخرى، مثل استحقاق الفائدة على أصل مالي.

تكاليف الخدمات

7.16 عند استخدام التكلفة التاريخية، تعكس تكلفة الخدمات قيمة الموارد التي أنفقت لاقتناء أو تطوير الأصول المستهلكة في تقديم الخدمات. وتوفر التكلفة التاريخية بصفة عامة رابطاً مباشرًا بالمعاملات التي تقوم بها الجهة فعليًا. ونظراً لأن التكاليف المستخدمة هي تلك التي رُحِّلَت من فترة سابقة دون تعديل لتغيرات الأسعار، فإنها لا تعكس تكلفة الأصول عندما تُستهلك الأصول. ونظراً لأن تكلفة الخدمات تُعرَض باستخدام الأسعار السابقة، فإن معلومات التكلفة التاريخية لن تمكن من تقويم التكلفة المستقبلية لتقديم الخدمات إذا كانت التغيرات في الأسعار التراكمية منذ الاقتناء جوهرية. وعندما تعد الموازنات على أساس التكلفة التاريخية، فإن معلومات التكلفة التاريخية تبين مدى تنفيذ الموازنة.

القدرة التشغيلية

7.17 إذا اقتُنِيَ أصل في معاملة تبادلية، فإن التكلفة التاريخية توفر معلومات عن الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية، بناءً على تكلفة اقتنائها. وفي الوقت الذي يُشتَرَى فيه أصل أو يُطوَّر، يمكن افتراض أن قيمة الخدمات المتوقعة من الأصل تساوي على الأقل تكلفة شرائه[15]. وعندما يُثبت الاستهلاك أو الاستنفاد، فإنه يعكس مدى استهلاك الخدمات المتوقعة من الأصل. وتبين معلومات التكلفة التاريخية أن الموارد المتاحة للخدمات المستقبلية تكون على الأقل بقدر القيمة التي تظهر بها. ولا تثبت الزيادات في قيمة الأصل في ظل نموذج التكلفة التاريخية. وفي حالة اقتناء أصل في معاملة غير تبادلية، فإن سعر المعاملة لن يوفر معلومات عن القدرة التشغيلية.

القدرة المالية

7.18 تساعد القيمة التي تسجل بها الأصول في القوائم المالية في تقويم القدرة المالية. ويمكن أن تقدم التكلفة التاريخية معلومات عن قيمة الأصول التي يمكن استخدامها كضمان فاعل للقروض. ويتطلب تقويم القدرة المالية أيضًا معلومات عن المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع الأصل، وإعادة استثماره في الأصول لتقديم خدمات مختلفة. ولا تقدم التكلفة التاريخية هذه المعلومات عندما تختلف بشكل مهم عن قيم الخروج الحالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.19 تشرح الفقرات 7.16-7.18 المجالات التي تقدم فيها التكلفة التاريخية معلومات ملائمة من حيث قيمتها التأكيدية أو التوقعية. وغالبًا ما يكون تطبيق التكلفة التاريخية مباشرًا، لأن معلومات المعاملات عادة ما تكون متاحة بسهولة. نتيجة لذلك، فإن القيم المستمدة من نموذج التكلفة التاريخية عادةً ما تكون موثوقة في التعبير حيث إنها تمثل ما يفترض تمثيله -أي تكلفة اقتناء أو تطوير أصل بناءً على معاملات فعلية. ويمكن أن تؤثر تقديرات الاستهلاك والهبوط في القيمة المستخدمة في نموذج التكلفة التاريخية، لا سيما بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد، على موثوقية التعبير. ونظراً لأن تطبيق التكلفة التاريخية يعكس عمومًا الموارد المستهلكة بالرجوع إلى المعاملات الفعلية، فإن قياسات التكلفة التاريخية تكون قابلة للتحقق منها، وقابلة للفهم، ويمكن إعدادها في الوقت المناسب.

---

[15] إذا لم يكن الامر كذلك، سيخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.

7.20 إن معلومات التكلفة التاريخية قابلة للمقارنة إلى الحد الذي يكون فيه للأصول نفس تواريخ الاقتناء أو تواريخ مشابهة. ونظرًا لأن التكلفة التاريخية لا تعكس أثر تغيرات الأسعار، فإنه لا يمكن مقارنة قيم الأصول التي اقتنيت في أوقات مختلفة عندما تختلف الأسعار بشكل ملحوظ.

7.21 في ظروف معينة، يتطلب تطبيق التكلفة التاريخية استخدام المخصصات -على سبيل المثال عندما:

- تُقتنَى عدة أصول في معاملة واحدة؛ و
- تُنشأ الأصول من قبل الجهة نفسها، ويتعين تخصيص المصروفات العامة والتكاليف الأخرى؛ و
- ضرورة استخدام افتراض تدفق التكلفة، مثل الوارد أولًا صادر أولًا، عند الاحتفاظ بالعديد من الأصول المماثلة. إلى الحد الذي تكون فيه هذه التخصيصات جزافية، فإنها تقلل من الحد الذي يحقق فيه القياس الناتج الخصائص النوعية.

قياسات القيمة الحالية

7.22 تعكس قياسات القيمة الحالية البيئة الاقتصادية السائدة في تاريخ القوائم المالية.

7.23 هناك أربعة أسس لقياس القيمة الحالية للأصول:

- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإحلال؛ و
- صافي سعر البيع؛ و
- القيمة من الاستخدام.

القيمة السوقية

7.24 القيمة السوقية للأصول هي:
القيمة التي يمكن بها مبادلة أصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا.

7.25 تكون القيمة السوقية والتكلفة التاريخية متطابقتين في تاريخ الاقتناء، إذا تم تجاهل تكاليف المعاملات وكانت المعاملة هي معاملة تبادلية. ويعتمد مدى تحقيق القيمة السوقية لأهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين من المعلومات جزئيًا على نوعية الأدلة السوقية. وتعتمد الأدلة السوقية، بدورها، على خصائص السوق الذي يتم تداول الأصل فيه. وتكون القيمة السوقية مناسبة بشكل خاص عندما يكون من غير المرجح أن يكون الفرق بين قيم الدخول والخروج فرقًا مهمًا، أو عند الاحتفاظ بالأصل بغرض البيع.

7.26 من حيث المبدأ، توفر القيمة السوقية معلومات مفيدة لأنها تعكس بصورة عادلة قيمة الأصل بالنسبة للجهة. وفي سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة (انظر الفقرة 7.28)، لا يمكن أن تكون قيمة الأصل أقل من القيمة السوقية حيث يمكن للجهة أن تحصل على هذه القيمة عن طريق بيع الأصل، ولا يمكن أن تكون قيمته أكبر من القيمة السوقية، حيث يمكن للجهة أن تحصل على الخدمات المتوقعة المعادلة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية من خلال شراء نفس الأصل.

7.27 تكون الفائدة من القيم السوقية موضع تساؤل أكبر في حال لم يتحقق افتراض أن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة. في مثل هذه الظروف، لا يمكن افتراض أن الأصل يمكن بيعه بنفس السعر الذي يمكن اقتناؤه به، ومن الضروري تحديد ما إذا كان سعر الخروج أو سعر الدخول هو القياس الأكثر نفعًا. وتُعَدُّ القيم السوقية على أساس الخروج مفيدة بالنسبة للأصول المحتفظ بها لغرض المتاجرة، مثل بعض الأدوات المالية، ولكنها قد لا تكون مفيدة بالنسبة للأصول التشغيلية المتخصصة. علاوة على ذلك، بينما يقدم شراء الأصل دليلًا على أن قيمة الأصل بالنسبة للجهة هي على الأقل بقدر ثمن شرائه، فإن العوامل التشغيلية قد تعني أن القيمة بالنسبة للجهة قد تكون أكبر من ذلك. وبالتالي فإن القيمة السوقية قد لا تعكس قيمة الأصل بالنسبة للجهة، معبرًا عنها بطاقته التشغيلية.

القيم السوقية في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة

7.28 الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة يكون لها الخصائص التالية:

- لا توجد عوائق تمنع الجهة من التعامل في السوق؛ و
- تكون نشطة وبالتالي يوجد تكرار وحجم كاف من المعاملات لتقديم معلومات عن الأسعار؛ و
- تكون منظمة، بها العديد من المشترين والبائعين المطلعين بشكل جيد والذين يتصرفون دون إكراه، لذلك هناك ضمان "للعدالة" في تحديد الأسعار الحالية -بما في ذلك أن الأسعار لا تمثل مبيعات اضطرارية.

السوق المنظم هو ذلك الذي يتم تشغيله بأسلوب موثوق، وآمن، ودقيق، وفاعل. وتتعامل هذه الأسواق في أصول متجانسة، وهي بالتالي تكون قابلة للتبادل مع بعضها البعض، مثل السلع، والعملات والأوراق المالية التي تكون فيها الأسعار متاحة للعموم. وفى الواقع، فإن هناك أسواق قليلة إن وجدت تتوافر فيها جميع هذه الخصائص، ولكن بعضها قد يقترب من وصفه على أنه سوق منظم كما هو مبين أعلاه.

القيم السوقية حيث لا يمكن الافتراض بأن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة

7.29 لا تُعَدُّ أسواق الأصول الفريدة والتي يندر تداولها أسواقاً مفتوحة ونشطة ومنظمة: ويُتفاوض على أي مشتريات ومبيعات بشكل فردي، وقد يكون هناك مدى كبير من الأسعار التي قد يُتَّفَق بها على المعاملة. وبالتالي، سوف يتكبد المشاركون تكاليف باهظة لشراء أو بيع أصل ما. في مثل هذه الظروف، من الضروري استخدام أسلوب لتقدير السعر الذي يمكن به إجراء معاملة منظمة لبيع الأصل بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أوضاع السوق الحالية.

تكاليف الخدمات

7.30 تقاس إيرادات الخدمات المعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. إذا تم قياس الأصول المستخدمة في تقديم الخدمات بالقيمة السوقية، فإن تخصيص تكلفة الأصول لتعكس استهلاكها في فترة القوائم المالية الحالية يكون على أساس القيمة السوقية الحالية للأصل.

7.31 يسمح استخدام القيم السوقية بتحديد العائد على الأصول. مع ذلك، لا تقوم جهات القطاع العام عمومًا بأنشطة هدفها الرئيس هو تحقيق الأرباح، وغالبًا ما تقدم الخدمات في معاملات غير تبادلية أو تقدم مدعومة. بالتالي قد تكون هناك ملاءمة محدودة للعائد المعروض المستمد من أسعار السوق المبنية على أساس الخروج.

7.32 كما ذكر أعلاه، تقاس الإيرادات من تقديم الخدمات والمعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. بالتالي، فإن الفائض أو العجز للفترة يتضمن تحركات الأسعار التي تحدث خلال الفترة التي يُحتَفَظ فيها بالأصول والالتزامات، ولا يُعْرَض أي ربح أو خسارة من بيع أصل. وعندما يتم تداول الأصل في سوق مفتوح ونشط ومنظم، فإن وجود السوق يقدم ضمانًا بأن الجهة ستكون قادرة على تحقيق القيمة السوقية (وليس أكثر) في تاريخ القوائم المالية: لذلك، فإنه ليس من الضروري تأجيل إثبات التغيرات في القيمة حتى يتحقق فائض من البيع. مع ذلك، عندما لا يتم تداول الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة، أو أسواق شبيهة تقريباً لتلك الأسواق، فإن ملاءمة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالتغيرات في القيمة السوقية تكون موضع شك أكبر.

القدرة التشغيلية

7.33 تكون المعلومات عن القيمة السوقية للأصول المحتفظ بها لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية مفيدة إذا كانت تعكس القيمة التي يمكن للجهة أن تحصل عليها من الأصول باستخدامها في توفير أو تقديم الخدمات. مع ذلك، إذا كانت القيمة السوقية المبنية على أساس الخروج أقل بدرجة مهمة من التكلفة التاريخية، فمن المرجح أن تكون القيمة السوقية أقل ملاءمة من التكلفة التاريخية لتلك الأصول في توفير المعلومات عن القدرة التشغيلية – ومن المرجح أيضًا أن تكون القيمة السوقية هذه أقل ملاءمة من القياسات المبنية على أساس قيمة الدخول الحالية.

القدرة المالية

7.34 يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن القيمة التي سيُحصَل عليها عند بيع أصل. وتوفر القيمة السوقية هذه المعلومات.

تطبيق الخصائص النوعية

7.35 يمكن استخدام القيم المحددة في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة بسهولة لأغراض التقرير المالي. وسوف تفي المعلومات بالخصائص النوعية – أي أنها ستكون ملائمة، ومعبرة بموثوقية، وقابلة للفهم، وقابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق منها. وفي ظل أوضاع السوق هذه، يمكن افتراض أن قيم الدخول والخروج هي نفسها أو مشابهة جدًا. ونظراً لأنه يمكن إعدادها بشكل سريع، فمن المرجح أن تكون هذه المعلومات متاحة في الوقت المناسب أيضًا.

7.36 يقل مدى مقابلة القيم السوقية للخصائص النوعية كلما انخفضت جودة الأدلة السوقية، واعتُمِد في تحديد مثل هذه القيم على أساليب التقدير. كما هو مبين أعلاه، فإن القيم السوقية المبنية على أساس الخروج من المرجح أن تكون ملائمة لتقدير القدرة المالية وليس لتقدير تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية.

تكلفة الإحلال

7.37 تكلفة الإحلال[16] هي:

التكلفة الأكثر وفراً لازمة للجهة لإحلال الخدمات المتوقعة لأصل (بما في ذلك المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي) في تاريخ القوائم المالية.

7.38 تختلف تكلفة الإحلال عن القيمة السوقية لأن:

- في سياق القطاع العام، هي صراحة قيمة الدخول التي تعكس تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و

---

[16] المصطلح الكامل هو "تكلفة الإحلال المستهلكة المثلى" لبيان أنه يشير إلى إحلال الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل وليس إحلال الأصل في حد ذاته (أنظر الفقرة 7.41). ويستخدم مصطلح "تكلفة الإحلال" للاقتصاد في التعبير في "إطار المفاهيم".

- تتضمن جميع التكاليف التي ستُتَكبَّد بالضرورة في إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و
- خاصة بالجهة، وبالتالي فهي تعكس الوضع الاقتصادي للجهة، وليس الموقف السائد في السوق الافتراضي. على سبيل المثال، تكون تكلفة إحلال مركبة أقل بالنسبة لجهة تقتني عادة عدداً كبيراً من المركبات في معاملة واحدة، وهي قادرة بانتظام على التفاوض للحصول على تخفيضات، وذلك بالمقارنة بجهة تشتري المركبات بشكل فردي.

7.39 نظرًا لأن الجهات تقتني عادة أصولها بأكثر الوسائل الاقتصادية المتاحة، فإن تكلفة الإحلال تعكس عملية الشراء أو الإنشاء التي تتبعها الجهة عادة. وتعكس تكلفة الإحلال إحلال الخدمات المتوقعة في سياق العمليات العادية، وليست التكاليف التي يمكن تكبدها إذا نشأت ضرورة ملحة نتيجة لبعض الأحداث غير المتوقعة، مثل حدوث حريق.

7.40 تكلفة الإحلال هي تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بأصل. وتطبق تكلفة الإحلال مدخلاً مثاليًا وتختلف عن تكلفة إعادة الإنتاج، وهي تكلفة اقتناء أصل مطابق[17]. وعلى الرغم من أنه في كثير من الحالات يكون الإحلال الأكثر اقتصادًا للخدمات المتوقعة هو من خلال شراء أصل مشابه لذلك الأصل الخاضع للسيطرة، وتكون تكلفة الإحلال مبنية على أصل بديل إذا كان ذلك البديل يقدم نفس الخدمات المتوقعة بتكلفة أقل. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري بالتالي أن يعكس الفرق في الخدمات المتوقعة بين الأصلين القائم والبديل.

7.41 إن الخدمات المتوقعة المناسبة هي تلك التي تكون الجهة قادرة على أن تستخدمها أو تتوقع أن تستخدمها، مع مراعاة الحاجة إلى الاحتفاظ بقدر كاف من القدرة للتعامل مع الحالات الطارئة. لذلك، فإن تكلفة إحلال أصل تعكس النقص في القدرة المطلوبة على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، إذا كانت الجهة تملك مدرسة تستوعب 500 تلميذٍ، ولكن بسبب التغيرات الديموغرافية منذ إنشائها، فإن مدرسة تتسع لـ 100 تلميذ ستكون كافية بشكل معقول لتلبية الاحتياجات الحالية والمتوقعة، وتكون تكلفة إحلال الأصل هي تكلفة مدرسة تتسع لعدد 100 تلميذ.

7.42 في بعض الحالات، تكون القيمة المستمدة من الأصل أكبر من تكلفة إحلاله. مع ذلك، لن يكون من المناسب قياس الأصل بتلك القيمة، إذ إنه يتضمن منافع من الأنشطة المستقبلية، وليست الخدمات المتوقعة في تاريخ القوائم المالية. وتمثل تكلفة الإحلال أعلى قيمة محتملة للأصل، حيث إنه بحكم التعريف تكون الجهة قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة وذلك بتكبد تكلفة الإحلال.

تكاليف الخدمات

7.43 تقدم تكلفة الإحلال قياسا ملائماً لتكلفة تقديم الخدمات. وتعادل تكلفة استهلاك الأصل قيمة التضحية بالخدمات المتوقعة المتكبدة بذلك الاستخدام. هذا المبلغ هو تكلفة الإحلال -وتستطيع الجهة استعادة مركزها إلى ما كان عليه مباشرةً قبل استهلاك الأصل بنفقة تساوي تكلفة الإحلال.

7.44 تُعرض تكاليف الخدمات على أساس جارٍ عندما تعتمد على تكلفة الإحلال. وبالتالي، تُعرض قيمة الأصول المستهلكة بقيمة الأصول في الوقت الذي استهلكت فيه وليس – كما هو الحال بالنسبة للتكلفة التاريخية – وقت اقتنائها. وهذا يوفر أساسًا صالحًا للمقارنة بين تكلفة الخدمات ومبلغ الضرائب والإيرادات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال الفترة – والتي هي عمومًا معاملات الفترة الحالية وتقاس بالأسعار الحالية – ولتقويم ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة اقتصادية وبكفاءة. كما أنه يوفر أساسًا مفيدًا للمقارنة مع الجهات الأخرى التي تقدم تقارير على نفس الأساس، حيث إن قيم الأصول لن تتأثر بتواريخ الاقتناء المختلفة، ولتقويم تكلفة تقديم الخدمات في المستقبل والاحتياجات

[17] قد تكون هناك حالات تكون فيها تكلفة الإحلال مساوية لتكلفة إعادة الإنتاج. وهذا هو الحال عندما تكون الطريقة الأوفر لإحلال الخدمات المتوقعة هي إعادة إنتاج الأصل.

المستقبلية من الموارد، حيث إن التكاليف المستقبلية من المرجح أن تشابه التكاليف الحالية بدرجة أكبر من تلك التكاليف المتكبَّدة في الماضي، عندما كانت الأسعار مختلفة (انظر أيضًا الفقرة 7.48).

القدرة التشغيلية

7.45 من حيث المبدأ، تقدم تكلفة الإحلال قياسًا مفيدًا للموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المقبلة، حيث إنها تركز على القيمة الحالية للأصول وما تنطوي عليه من خدمات متوقعة بالنسبة للجهة.

القدرة المالية

7.46 لا تقدم تكلفة الإحلال معلومات عن المبالغ التي سيُحصَل عليها عند بيع الأصول. وهي بالتالي لا تمكن من إجراء تقويم للقدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.47 كما ذكر أعلاه، فإن تكلفة الإحلال تكون ملائمة لتقويم تكاليف الخدمات والقدرة التشغيلية. وهي ليست ملائمة لتقويم القدرة المالية. وفي بعض الظروف، يكون حساب تكلفة الإحلال معقدًا، ويتطلب إصدار أحكام شخصية. هذه العوامل قد تقلل من التعبير الموثوق عن تكلفة الإحلال. في هذه الظروف، قد تتأثر خصائص التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس تكلفة الإحلال، وقد تكون تكلفة الإحلال أكثر كلفة من بعض البدائل الأخرى. وقد لا تكون المعلومات المتعلقة بتكاليف الإحلال مفهومة بطريقة مباشرة، لا سيما عندما تعكس تلك المعلومات انخفاضًا في القدرة المطلوبة لتقديم الخدمات (انظر الفقرة 7.41).

7.48 تكون معلومات تكلفة الإحلال قابلة للمقارنة في جهة ما عندما تُدرَج الأصول التي تقدم خدمات متوقعة معادلة بقيم مماثلة، بصرف النظر عن تاريخ اقتناء تلك الأصول. ومن حيث المبدأ، يمكن للجهات المختلفة أن تعرض أصولاً مماثلة بقيم مختلفة، لأن تكلفة الإحلال هي قياس خاص بالجهة يعكس فرص الإحلال المتاحة للجهة. وقد تكون فرص الإحلال هي نفسها أو متماثلة بالنسبة لجهات القطاع العام المختلفة. وعندما تكون مختلفة، فإن الميزة الاقتصادية للجهة القادرة على اقتناء الأصول بتكلفة أقل تُعرَض في القوائم المالية من خلال قيم أقل للأصل وتكلفة أقل للخدمات، لكي تكون موثوقة في التعبير.

صافي سعر البيع

7.49 صافي سعر البيع هو:

القيمة التي يمكن للجهة الحصول عليها من بيع الأصل بعد خصم تكاليف البيع.

7.50 يختلف صافي سعر البيع عن القيمة السوقية حيث إنه لا يتطلب سوقًا مفتوحاً، ونشطاً، ومنظماً، أو تقدير سعر في مثل هذا السوق، وأنه يتضمن تكاليف البيع التي تتكبدها الجهة. بالتالي، فإن صافي سعر البيع يعكس القيود المفروضة على البيع. وهو قياس خاص بالجهة.

7.51 إن الفائدة المحتملة من قياس الأصول على أساس صافي سعر البيع هي أن قيمة الأصل لا يمكن أن تكون أقل من المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه الجهة من بيع الأصل. مع ذلك، فإنه ليس مناسبًا كأساس للقياس إذا كانت الجهة قادرة على استخدام مواردها بشكل أكثر كفاءة من خلال استخدام الأصل بطريقة أخرى، على سبيل المثال عن طريق استخدامه في تقديم الخدمات.

7.52 لذلك فإن صافي سعر البيع يكون مفيداً عندما يكون السبيل المتاح للجهة والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الأصل. ويكون هذا هو الحال عندما لا يكون بإمكان الأصل تقديم الخدمات المتوقعة أو القدرة على تحقيق منافع اقتصادية ذات قيمة تعادل على الأقل صافي سعر البيع. وقد يوفر صافي سعر البيع معلومات مفيدة عندما تكون الجهة ملتزمة بموجب عقد ببيع أصل بأقل من القيمة السوقية. وقد تكون هناك حالات حيث يمكن أن يشير صافي سعر البيع إلى فرصة للتطوير.

تكاليف الخدمات

7.53 ليس من المناسب تحديد تكلفة تقديم الخدمات بصافي أسعار البيع. مثل هذا المدخل ينطوي على استخدام قيمة الخروج كأساس للمصروف المعروض.

القدرة التشغيلية

7.54 إدراج الأصول المحتفظ بها لاستخدامها في تقديم الخدمات بصافي سعر البيع لا يوفر معلومات مفيدة لتقويم القدرة التشغيلية. ويبين صافي سعر البيع المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل، وليست قيمة الخدمات المتوقعة التي يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل.

القدرة المالية

7.55 كما ذكر أعلاه، يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن المبلغ الذي سيُحصَل عليه عند بيع أصل. ويتم توفير مثل هذه المعلومات عن طريق استخدام صافي سعر البيع. مع ذلك، فإن مثل هذا القياس يكون غير ملائم للأصول التي قد ينتج عنها خدمات متوقعة ذات قيمة أكبر عن طريق الاستمرار في استخدامها لتقديم الخدمات.

تطبيق الخصائص النوعية

7.56 كما هو مبين في الفقرة 7.52، يقدم صافي سعر البيع معلومات ملائمة فقط حين يكون السبيل المتاح والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الجهة لذلك الأصل. ويمكن إجراء تقييم لصافي سعر البيع بالرجوع إلى الأسواق النشطة حيثما وجدت. وبالنسبة للأصول الرئيسة، فإنه قد يكون ممكنًا وأقل تكلفة، الحصول على تقييمات مهنية. وبصفة عامة، يوفر صافي سعر البيع معلومات قابلة للفهم.

7.57 في معظم الحالات التي يكون فيها صافي سعر البيع ملائما، فإنه سيحقق الخصائص النوعية للتعبير الموثوق، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب.

القيمة من الاستخدام

7.58 القيمة من الاستخدام هي:

القيمة الحالية – بالنسبة للجهة – للخدمات المتوقعة المتبقية لأصل أو قدرته على توليد منافع اقتصادية منه إذا استمر استخدامه، وللمبلغ الصافي الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

ملاءمة القيمة من الاستخدام

7.59 القيمة من الاستخدام هي قيمة خاصة بالجهة والتي تعكس المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من الأصل من خلال تشغيله واستبعاده في نهاية عمره الإنتاجي. كما ذكر في الفقرة 7.42 أعلاه، فإن القيمة المتحصل عليها من الأصل تكون في كثير من الأحيان أكبر من تكلفة الإحلال، وهي عادة ما تكون أكبر من التكلفة التاريخية. وفي هذه الحالة، يكون عرض الأصل بقيمته من الاستخدام ذا فائدة محدودة، حيث تكون الجهة – بحكم تعريفها – قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة بتكلفة الإحلال.

7.60 لا تشكل القيمة من الاستخدام أساسَ قياس مناسباً عندما يكون صافي سعر البيع أعلى من القيمة من الاستخدام، إذ إن الاستغلال الأكثر كفاءة للأصل يكون ببيعه بدلًا من الاستمرار في استخدامه.

7.61 لذلك، فإن القيمة من الاستخدام تكون مناسبة عندما تكون أقل من تكلفة الإحلال وأعلى من صافي سعر البيع. ويحدث ذلك عندما لا يستحق الأصل إحلاله، ولكن قيمة خدماته المتوقعة أو قدرته على توليد منافع اقتصادية تكون أعلى من سعر بيعة الصافي. في مثل هذه الظروف تمثل القيمة من الاستخدام قيمة الأصل بالنسبة للجهة.

7.62 تُعَدُّ القيمة من الاستخدام أساسَ قياس مناسباً لتقويم بعض حالات الهبوط في القيمة، لأنها تستخدم في تحديد المبلغ الممكن استرداده لأصل أو لمجموعة من الأصول.

تكاليف الخدمات، والقدرة التشغيلية، والقدرة المالية

7.63 نظرًا لتعقدها المحتمل[18]، وانطباقها المحدود، وحقيقة أن تشغيلها في سياق القطاع العام بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد يتضمن استخدام تكلفة الإحلال كبديل، فإن القيمة من الاستخدام تكون غير مناسبة عمومًا لتحديد تكلفة الخدمات. ففائدتها في تقويم القدرة التشغيلية محدودة، ومن المرجح أن تكون مهمة فقط في الظروف غير العادية التي يكون فيها لدى الجهات عدد كبير من الأصول التي لا تستحق الإحلال، ولكن قيمتها من الاستخدام أعلى من صافي سعر بيعها. قد يكون هذا هو الحال – على سبيل المثال – إذا كانت الجهة ستتوقف عن تقديم خدمة في المستقبل، ولكن متحصلات البيع الفوري تكون أقل من الخدمات المتوقعة التي تنطوي عليها الأصول. وتتضمن القيمة من الاستخدام تقديرًا لصافي المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاد الأصل. مع ذلك، فإن محدودية تطبيقها تقلل من ملاءمتها لتقويمات القدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.64 في حين أن القيمة من الاستخدام يمكن أن تستخدم في تقويمات بعض حالات الهبوط في القيمة، فإن ملاءمتها بالنسبة لأغراض التقرير المالي تقتصر على الظروف المبينة في الفقرة 7.61.

7.65 يعتمد الحد الذي تستوفي فيه القيمة من الاستخدام الخصائص النوعية الأخرى على كيفية تحديدها. في بعض الحالات، يمكن قياس القيمة من الاستخدام للأصل من خلال حساب القيمة التي ستستمدها الجهة من الأصل على افتراض استمرار استخدامها. وقد يكون ذلك مبنيًا على التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتعلقة بالأصل أو على وفورات التكلفة التي ستتحقق من خلال سيطرة الجهة على الأصل. يأخذ حساب القيمة من الاستخدام في الحسبان القيمة الزمنية للنقود، ومن حيث المبدأ، مخاطر التقلبات في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.

7.66 يمكن أن يكون حساب القيمة من الاستخدام معقدًا. وغالبًا ما تقدم الأصول المستخدمة في الأنشطة المولدة للنقد تدفقات نقدية بالاشتراك مع أصول أخرى. في مثل هذه الحالات يمكن تقدير القيمة من الاستخدام فقط من خلال احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية لمجموعة من الأصول ومن ثم إجراء تخصيص للأصول الفردية.

7.67 في القطاع العام، يحتفظ بمعظم الأصول بهدف رئيس وهو الإسهام في تقديم الخدمات، وليس لتوليد عائد تجاري: يشار إلى هذه الأصول بعبارة "الأصول غير المولدة للنقد". ونظرا لأن القيمة من الاستخدام تستمد عادة من التدفقات النقدية المتوقعة، فقد يكون من الصعب تفعيلها في هذا السياق. وقد يكون من غير المناسب حساب القيمة من الاستخدام على أساس التدفقات النقدية المتوقعة، لأن مثل هذا القياس لن يعبر بموثوقية عن القيمة من الاستخدام لذلك الأصل بالنسبة للجهة. لذلك، سيكون من الضروري استخدام تكلفة الإحلال كبديل لأغراض التقرير المالي.

7.68 تقلل طريقة تحديد القيمة من الاستخدام من تعبيرها الموثوق في كثير من الحالات. كما أنها تؤثر على التوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس القيمة من الاستخدام.

أسس القياس للالتزامات

---

[18] انظر الفقرة 7.66 أدناه.

7.69 يناقش هذا القسم أسس القياس للالتزامات. ولا يكرر هذا القسم جميع المناقشات التي وردت في القسم المتعلق بالأصول. وهو يأخذ في الحسبان أسس القياس التالية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- تكلفة الوفاء؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر التحمل.

التكلفة التاريخية

7.70 التكلفة التاريخية للالتزام هي:
المقابل النقدي الذي حُصِلَ عليه لتحمل الالتزام، وهو النقد أو معادلات النقد، أو قيمة مقابل آخر حُصِلَ عليه عند تكبد الالتزام.

7.71 بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يمكن تعديل القياسات الأولية بحيث تعكس عوامل مثل استحقاق الفائدة، أو ازدياد الخصم أو استنفاد العلاوة.

7.72 عندما تكون القيمة الزمنية للالتزام ذات أهمية نسبية -على سبيل المثال، عندما يكون طول الفترة الزمنية قبل حلول موعد التسوية مهما - يُخصم مبلغ الدفعة المستقبلية، بحيث تمثل، في الوقت الذي يُثبَت فيه الالتزام مبدئيًا، قيمة المبلغ الذي حُصِل عليه. ويكون استنفاد الفرق بين قيمة الدفعة المستقبلية والقيمة الحالية للالتزام على مدى عمر الالتزام، بحيث يعرض الالتزام بالمبلغ المطلوب عند استحقاقه.

7.73 مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية لالتزامات مماثلة لتلك التي تتعلق بالأصول. وتكون التكلفة التاريخية مناسبة عندما يكون من المحتمل تسوية الالتزامات وفق شروط محددة. مع ذلك، لا يمكن تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي لا تنشأ عن معاملة، مثل التزام بدفع تعويضات عن الضرر أو الأضرار المدنية. كما أنه من غير المحتمل أن يقدم معلومات ملائمة عندما يتم تَكَبُّد الالتزامات في معاملة غير تبادلية، لأنه لا يقدم تعبيرًا موثوقاً عن المطالبات المترتبة على موارد الجهة. ومن الصعب أيضًا تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي قد تتقلب مبالغها، مثل تلك المتعلقة بالتزامات منافع المعاشات التقاعدية المحددة.

تكلفة الوفاء

7.74 تكلفة الوفاء هي:
التكاليف التي ستتكبدها الجهة للوفاء بالتعهدات التي يمثلها الالتزام، على افتراض أنها تفعل ذلك بالطريقة الأقل تكلفة.

7.75 عندما تعتمد تكلفة الوفاء على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، تؤخذ جميع النتائج الممكنة في الحسبان في التكلفة التقديرية للوفاء، والتي تهدف إلى أن تعكس جميع تلك النتائج الممكنة بأسلوب غير متحيز.

7.76 عندما يتطلب الوفاء بالالتزام عملًا يجب القيام به – على سبيل المثال، عندما يكون الالتزام هو تصحيح الضرر البيئي – فإن التكاليف الملائمة هي التكاليف التي ستتكبدها الجهة. وقد تكون هذه هي التكلفة التي تتكبدها الجهة للقيام بالعمل التصحيحي نفسه، أو التعاقد مع طرف خارجي للقيام بالعمل. مع ذلك، فإن تكاليف التعاقد مع طرف خارجي تكون ملائمة فقط عندما يكون توظيف المقاول أقل الوسائل تكلفة للوفاء بالالتزام.

7.77 في حال الوفاء بالالتزام من قبل الجهة نفسها، فإن تكلفة الوفاء لا تتضمن أي فائض، نظراً لأن مثل

هذا الفائض لا يمثل استخدامًا لموارد الجهة. وعندما يكون مبلغ الوفاء بالالتزام يعتمد على تكلفة توظيف مقاول، فإن هذا المبلغ سوف يتضمن ضمنًا الربح المطلوب من قبل المقاول، حيث إن المبلغ الإجمالي الذي يتقاضاه المقاول سيكون مطالبة على موارد الجهة -وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث ستتضمن تكلفة الإحلال الربح المطلوب من المورد، بينما لن تتضمن تكلفة إحلال الأصول التي تستبدلها الجهة عن طريق الإنشاء الذاتي أي ربح.

7.78 في الحالات التي لن يتم فيها الوفاء بالالتزام لفترة طويلة، فإنه يتعين خصم التدفقات النقدية لتعكس قيمة الالتزام في تاريخ القوائم المالية.

7.79 تكلفة الوفاء تكون عمومًا ملائمة لقياس الالتزامات فيما عدا في الحالات التالية:
- عندما تتمكن الجهة من الحصول على إعفاء من التزام بمبلغ أقل من تكلفة الوفاء، فإن تكلفة الإعفاء تكون قياساً أكثر ملاءمة للعبء الحالي للالتزام، كما هو الحال بالنسبة لأصل ما، حيث يكون صافي سعر البيع أكثر ملاءمة عندما يكون أعلى من القيمة من الاستخدام؛ و
- في حالة الالتزامات المتحملة لقاء مقابل، يكون سعر التحمل (انظر الفقرات 7.87-7.91) أكثر ملاءمة عندما يكون سعر التحمل أعلى من تكلفة الوفاء وتكلفة الإعفاء.

القيمة السوقية

7.80 إن القيمة السوقية للالتزامات هي:
القيمة التي يمكن بها تسوية التزام في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا.

7.81 مزايا وعيوب القيمة السوقية للالتزامات هي نفسها بالنسبة للأصول. وقد يكون أساس القياس هذا مناسباً، على سبيل المثال، عندما يعود الالتزام إلى تغيرات في معدل محدد، أو سعر أو مؤشر معلن في سوق مفتوح ونشط ومنظم. مع ذلك، في الحالات التي تكون فيها القدرة على تحويل الالتزام مقيدة وتكون الشروط التي يمكن أن يتم بها هذا التحويل غير واضحة، تكون حالة القيم السوقية -حتى وإن كانت موجودة -أضعف بشكل جوهري. وينطبق ذلك بصفة خاصة على الالتزامات في القوائم المالية الناشئة عن الالتزامات في المعاملات غير التبادلية، لأنه من غير المحتمل أن يكون هناك سوق مفتوح ونشط ومنظم لمثل هذه الالتزامات.

تكلفة الإعفاء

7.82 "تكلفة الإعفاء" هي المصطلح المستخدم في سياق الالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم "صافي سعر البيع" في سياق الأصول. وتشير تكلفة الإعفاء إلى مبلغ الخروج الفوري من الالتزام. وتكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي يقبل به الدائن عند تسوية حقوقه، أو الذي يطلبه طرف ثالث لقبول تحويل الالتزام من المدين. وعندما يكون هناك أكثر من طريقة لضمان الإعفاء من الالتزام، فإن تكلفة الإعفاء تكون هي المبلغ الأقل – وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث لن يعكس صافي سعر البيع المبلغ الذي سيستَلَم من البيع إلى تاجر خردة، إذا كان يمكن الحصول على سعر أعلى من البيع إلى مشتري سوف يستخدم الأصل.

7.83 بالنسبة لبعض الالتزامات، ولا سيما في القطاع العام، فإن تحويل الالتزام ليس ممكنًا من الناحية العملية، وبالتالي ستكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي سيقبل به الدائن في تسوية مطالبته. وسوف يكون هذا المبلغ معروفاً إذا كان محدداً في الاتفاق مع الدائن – على سبيل المثال، عندما يتضمن العقد بندًا محددًا للإلغاء.

7.84 في بعض الحالات، قد يكون هناك دليل على السعر الذي يمكن أن يحول به الالتزام – على سبيل المثال، في حالة بعض الالتزامات المتعلقة بالتقاعد. ويمكن تمييز تحويل الالتزام عن الدخول في اتفاق مع طرف آخر يفي بالتزام الجهة أو يتحمل جميع التكاليف الناشئة عن الالتزام. ومن الضروري

– بالنسبة للالتزام الذي يتعين تحويله – تسوية جميع حقوق الدائن ضد الجهة. وإذا لم يكن هذا هو التأثير الناتج عن ترتيب، يظل الالتزام التزاماً على الجهة.

7.85 عند تقويم ما إذا كانت تكلفة الإعفاء مناسبة لقياس الالتزامات، من الضروري أن يؤخذ في الحسبان ما إذا كان الإعفاء بالأسلوب المتوخى خياراً متاحاً للجهة من الناحية العملية، مع مراعاة أي تبعات للحصول على الإعفاء، مثل الإضرار بسمعة الجهة.

7.86 كما أن صافي سعر البيع يكون ملائماً فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد والمتاح للجهة هو بيع الأصل، فإن تكلفة الإعفاء تكون ملائمة فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو السعي إلى الإعفاء الفوري من الالتزام. بصفة خاصة، عندما تكون تكلفة الوفاء أقل من تكلفة الإعفاء، فإن تكلفة الوفاء توفر معلومات أكثر ملاءمة من تكلفة الإعفاء، حتى وإن كان من الممكن عمليًا التفاوض على الإعفاء من الالتزام وفقًا لطرق تحويل الالتزام في الفقرة 7.84.

سعر التحمل

7.87 "سعر التحمل" هو المصطلح المستخدم بالنسبة للالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة إحلال الأصول. وكما تعبر تكلفة الإحلال عن المبلغ الذي ستدفعه الجهة بشكل عقلاني لاقتناء أصل، فإن سعر التحمل هو المبلغ الذي ستكون الجهة مستعدة لقبوله منطقيا مقابل تحمل التزام قائم. وسوف تقدم المعاملات التبادلية التي تجرى على أساس التصرف الحر دليلًا على سعر التحمل – وهذا ليس هو الحال بالنسبة للمعاملات غير التبادلية.

7.88 في سياق النشاط الذي يجري تنفيذه بهدف تحقيق الربح، تتحمل الجهة التزاما إلا إذا كان المبلغ المسدد لتحمل الالتزام أعلى من تكلفة الوفاء أو الإعفاء – أي قيمة التسوية. وبمجرد حصول الجهة على سعر التحمل، يترتب على الجهة التزام تجاه الدائن.

7.89 في الوقت الذي يُتكبَّد فيه التزام في معاملة تبادلية، يمثل سعر التحمل المبلغ الذي قبلته الجهة لتحمل الالتزام – ولذلك فمن المعقول عادة الافتراض بأن سعر التحمل هو السعر الذي تقبله الجهة بشكل عقلاني لتحمل التزام مماثل. وقد تطلب مبلغاً أكبر، إذا سمحت لها الضغوط التنافسية بذلك، ولكنها قد لا ترغب في قبول سعر أقل. وكما أن تكلفة الإحلال هي قيمة حالية، فإن سعر التحمل يكون كذلك – من الناحية النظرية. مع ذلك، توجد هناك مشاكل عملية في أن تعكس تغيرات الأسعار في الالتزامات التي تظهر بسعر التحمل.

7.90 إحدى تبعات قياس التزامات الأداء بسعر التحمل هو عدم الإفصاح عن أي فائض في الوقت الذي يُتحمل فيه الالتزام. ويُعرض الفائض أو العجز في القوائم المالية في الفترة التي يتم فيها الوفاء بالالتزام (أو الإعفاء منه)، حيث إنه يمثل الفرق بين الإيرادات الناشئة عن الوفاء بالالتزام وتكلفة التسوية.

7.91 قد يكون لدى جهة التزام ممكن أكبر من سعر التحمل. إذا كانت الجهة تسعى للتحرر من عقد، فإن الطرف الآخر في العقد قد يكون قادرًا على المطالبة بتعويض عن الخسائر التي سيتحملها، فضلًا عن إعادة أي مبالغ مسددة. مع ذلك، إذا أمكن الجهة تسوية الالتزام عن طريق الوفاء به، فإنه يمكنها تجنب هذه الالتزامات الإضافية، ويكون التقرير عن الالتزام بما لا يزيد على سعر التحمل يعبر تعبيراً موثوقاً – وهذا يماثل الوضع الذي يحقق فيه الأصل منافع أكبر من تكلفة الإحلال. في ظل هذه الظروف – كما هو مبين في الفقرة 7.42 – تُعَدُّ تكلفة الإحلال وليس القيمة من الاستخدام هي أساس القياس الأكثر ملاءمة.

الفصل الثامن: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

مقدمة

8.1 يحدد هذا الفصل المفاهيم التي تنطبق على عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القوائم المالية للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى (الجهات).

8.2 يرتبط العرض في الفصول من 1 إلى 4 بأهداف التقارير المالية، واحتياجات المستخدمين، والخصائص النوعية، والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام والجهة المعدة للقوائم المالية والتي تؤثر جميعها على قرارات العرض. وبالنسبة للمعلومات الواردة في القوائم المالية، يرتبط العرض أيضًا بتعريفات العناصر وضوابط الإثبات وقواعد القياس المحددة في الفصول من 5 إلى 7، على سبيل المثال:

- يؤثر تعريف العناصر على البنود التي يمكن عرضها في القوائم المالية؛ و
- يؤثر تطبيق ضوابط الإثبات على موقع المعلومات؛ و
- يؤثر اختيار قواعد القياس على المعلومات التي تُعرض بشأن منهجيات القياس.

اللغة التي تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام.

8.3 اللغة (أو اللغات) التي تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام تدعم تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. ويجب أن تعكس جميع النسخ المترجمة بموثوقية النسخة المعدة باللغة الأصلية. وتتاح النسخة المترجمة لتلبية احتياجات المستخدمين مع الإشارة إلى:

- المتطلبات النظامية في دولة الجهة؛ و
- تكاليف ومنافع الترجمة.

العرض

8.4 العرض هو اختيار، وموقع، وتنظيم المعلومات التي يكون التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

8.5 يهدف العرض إلى تقديم المعلومات التي تُسهِم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها استجابة لاحتياجات المستخدمين للحصول على معلومات عن الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر.

8.6 يوضح الفصل 1 أنه من المرجح أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية والأمور التي تدخل في نطاق التقارير المالية. وبالإضافة إلى القوائم المالية، توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات ملائمة، على سبيل المثال، لتقويم أداء الجهة في تقديم الخدمات، واستدامة مواردها المالية. وتسهم أهداف التقارير المالية، المطبقة على المجال الذي يشمله تقرير معين، في توفير إرشاد لقرارات العرض المتعلقة بذلك التقرير.

8.7 قرارات العرض قد:

- تؤدي إلى إعداد تقرير مالي ذي غرض عام جديد، أو نقل المعلومات بين التقارير، أو دمج تقارير قائمة؛ أو
- تكون عبارة عن قرارات مفصلة بشأن اختيار المعلومات، والمواقع، والتنظيم ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام.

قرارات العرض هي قرارات مترابطة

8.8 تكون القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها مترابطة، ومن الناحية العملية، من المرجح أن تؤخذ في الحسبان مجتمعة. وقد يكون للمبلغ أو نوع المعلومات المختارة دلالات على ما

إذا كانت تضمَّن في تقرير منفصل أو تُنظَّم في قوائم أو جداول منفصلة. وتركز الأقسام الثلاثة التالية بشكل منفصل على كل قرار من قرارات العرض.

اختيار المعلومات

8.9 تتناول القرارات المتعلقة باختيار المعلومات أي معلومات يتم عرضها:
- في القوائم المالية؛ و
- في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية (التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام).

8.10 كما يوضح الفصل 2، *أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام*، إن أهداف التقارير المالية هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويصف الفصل 2 أنواع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لتحقيق أهداف التقارير المالية. هذا الوصف يوفر إرشاداً للقرارات بشأن ما إذا كانت هناك حاجة إلى أنواع معينة من التقارير. ويركز هذا الفصل على اختيار المعلومات التي ستعرض في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القوائم المالية والتقارير الأخرى.

اختيار المعلومات – طبيعة المعلومات

طبيعة المعلومات في القوائم المالية

8.11 إن احتياجات المستخدمين من المعلومات التي حدِّدت في الفصل 2 تدعم اختيار المعلومات للقوائم المالية. وتتضمن هذه الاحتياجات معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة من أجل:
- تمكين المستخدمين من تحديد موارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية؛ و
- توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة لأمور مثل ما إذا كانت الجهة قد اقتنت الموارد بشكل اقتصادي، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهدافها في تقديم خدماتها؛ و
- توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة للأداء المالي للجهة وسيولتها وملاءتها.

8.12 يمكن للقوائم المالية أيضًا أن توفر معلومات تساعد المستخدمين على تقويم إلى أي مدى:
- حققت الجهة أهدافها المالية؛ و
- تلتزم الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية المتاحة بالجهة مع الموازنات المعتمدة؛ و
- التزام الجهة بالتشريعات الملائمة أو أي سلطة أخرى تنظم جمع واستخدام الأموال العامة.

8.13 لا تعرض القوائم المالية تقارير شاملة عن أداء الخدمات التي تقدمها بالجهة. مع ذلك، فإن المعلومات الواردة في القوائم المالية قد تقدم معلومات ذات صلة بالجوانب المالية لأداء الخدمات مثل المعلومات عن:
- الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المتعلقة بالخدمات؛ و
- الأصول والالتزامات التي تشكل أساسًا مفيدًا لتقويمات المستخدمين، على سبيل المثال، للقدرة التشغيلية للجهة أو المخاطر المالية التي يمكن أن تؤثر على تقديم الخدمات.

8.14 تعرض تقارير أخرى، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام، معلومات بالإضافة للقوائم المالية. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات، على سبيل المثال:
- معلومات عن استدامة المالية العامة للجهة؛ أو
- مناقشة وتحليل القوائم المالية؛ أو
- معلومات عن أداء الخدمات.

اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها

8.15 تُختار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتُبلّغ المعلومات المختارة للعرض رسائل رئيسة في التقارير المالية ذات الغرض العام، في حين أن المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر فائدة من خلال توفير التفاصيل التي من شأنها أن تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المعروضة. ولا يُعدُّ الإفصاح بديلًا للعرض.

8.16 يجب عمومًا تجنُّب تكرار المعلومات في تقرير مالي ذي عرض عام. مع ذلك، قد تُعرض نفس المعلومات والإفصاح عنها. على سبيل المثال، قد يتكرر مبلغ إجمالي معروض في صلب القوائم المالية في الإيضاحات، حيث تقدم الإيضاحات تفصيلًا للمجموع المعروض. بالمثل، يمكن تقديم نفس المعلومات في مختلف التقارير المالية ذات الغرض العام من أجل تناول أهدافها المختلفة.

المعلومات المختارة للعرض

8.17 يحتوي كل تقرير مالي ذي غرض عام على رسائل رئيسة يتم إبلاغها. لذلك يحتوي كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات يتم عرضها. ويتم عرض تلك المعلومات بشكل موجز، وبمستوى قابل للفهم، بحيث يمكن للمستخدمين التركيز على الرسائل الرئيسة المعروضة، وعدم تشتيتهم بالتفاصيل التي يمكن أن يحجب تلك الرسائل. وتُعرض المعلومات المقدمة بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة مثل وضع العلامات، والحدود، والجداول، والرسوم البيانية الواضحة.

8.18 تقدم البنود المعروضة في صلب القوائم المالية معلومات حول أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.

8.19 يُعَدُّ تقويم ما إذا كان أي بند يفي بضوابط الإثبات هو إحدى الآليات الرئيسة في تحديد ما إذا كانت المعلومات تعرض في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي و/ أو يتم الإفصاح عنها إما في الإيضاحات أو في مكان آخر في التقارير المالية ذات الغرض العام. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال قائمة التدفقات النقدية، تدعم المعلومات المعروضة أيضًا تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.20 يتضمن وضع متطلبات لعرض البنود المستقلة والإجماليات تحقيق التوازن بين تنميط المعلومات المعروضة -مما يساعد على القابلية للفهم -والمعلومات المصممة خصيصًا للعوامل الخاصة بالجهة. إن الهدف من كل من تنميط متطلبات العرض، والمعلومات الخاصة بالجهة، هو التحقق من توافر المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التقارير المالية لجميع الجهات، مع السماح بعرض المعلومات بأسلوب يعكس طبيعة وعمليات جهات محددة.

المعلومات المختارة للإفصاح عنها

8.21 من المرجح أن تتضمن المعلومات المفصح عنها:

- أساس المعلومات المعروضة، مثل السياسات أو المنهجيات التي تنطبق؛ و
- تفصيلات للمعلومات المعروضة؛ و
- البنود التي تشترك في بعض جوانب المعلومات المعروضة ولكن ليس كلها، على سبيل المثال الإفصاحات عن البنود التي تستوفي بعض، وليس جميع، خصائص تعريف العنصر[19] أو الإفصاحات المتعلقة بالبنود التي تستوفي تعريف العنصر، ولكن لا تستوفى أحد ضوابط الإثبات.

[19] يوضح الفصل 5 "عناصر القوائم المالية" أنه يمكن إثبات الموارد الأخرى والالتزامات الأخرى التي لا تستوفي تعريف العناصر من أجل المساهمة في تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.22 يساهم مستوى التفصيل الذي تقدمه المعلومات المفصح عنها في تحقيق أهداف التقارير المالية، دون أن يكون مفرطًا. وتُعدُّ المعلومات المفصح عنها، مثل المعلومات المعروضة، ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

8.23 المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:
- تكون ضرورية لفهم المستخدم للقوائم المالية؛
- تقدم المعلومات التي تعرض القوائم المالية في سياق الجهة وبيئتها التشغيلية؛ و
- بصفة عامة، سيكون لها علاقة واضحة ويمكن إثباتها مع المعلومات المعروضة في صلب القائمة (القوائم) المالية التي تتعلق بها.

8.24 يمكن أن تتضمن المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات:
- العوامل المرتبطة بالجهة التي يمكن أن تؤثر على الأحكام المتعلقة بالمعلومات المعروضة (على سبيل المثال، معلومات عن الأطراف ذوي العلاقة والجهات المسيطر عليها أو الحصص في جهات أخرى)؛ و
- أساس ما يُعرَض (على سبيل المثال، معلومات عن السياسات المحاسبية والقياس، بما في ذلك طرق القياس وحالات عدم التأكد في القياس حيثما ينطبق ذلك)؛ و
- تفصيلات للمبالغ المعروضة في صلب القوائم (على سبيل المثال، تقسيم العقارات والآلات والمعدات إلى فئات مختلفة)؛ و
- البنود التي لا تستوفي تعريف عنصر ما أو ضوابط الإثبات، ولكنها مهمة لفهم الوضع المالي للجهة وقدرتها على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، معلومات عن الأحداث والظروف التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة، بما في ذلك طبيعتها، والآثار المحتملة على التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة، واحتمالات حدوثها، والحساسيات للتغيرات في الأوضاع؛ و
- المعلومات التي قد تفسر الاتجاهات ذات الصلة التي تؤثر على الإجماليات المعروضة.

المبادئ التي تنطبق على اختيار المعلومات

8.25 ينطوي اتخاذ القرارات المتعلقة بماهية المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها على أخذ ما يلي في الحسبان:
- أهداف التقارير المالية؛ و
- الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و
- الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر ذات الصلة التي قد يكون من الضروري توفير معلومات بشأنها.

8.26 ينتج عن اختيار المعلومات معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية، على النحو المطبق على المجال الذي يشمله تقرير معين، وتوفر المستوى المناسب من التفاصيل. وتشمل القرارات المتعلقة باختيار المعلومات تحديد أولويات المعلومات وتلخيصها. ويتجنب اختيار المعلومات الإفراط في المعلومات والذي يقلل من القابلية للفهم. ويؤدى وجود معلومات بأكثر مما يجب إلى أن يكون من الصعب على المستخدمين فهم الرسائل الرئيسة، وبالتالي يحد من تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.27 يكون المعدّون، الذين يطبقون المعايير وحكمهم المهني، مسؤولين عن ضمان توفير المعلومات التي تحقق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام التي يعدونها.

8.28 تتطلب القرارات المتعلقة باختيار المعلومات مراجعة مستمرة ودقيقة. وتراجَع المعلومات التي حُدِّدت من أجل الاختيار المحتمل عند إعدادها والنظر في عرضها، مع الإشارة بوجه خاص إلى ملاءمتها وأهميتها النسبية وتكاليفها ومنافعها، بالرغم من أن جميع الخصائص والقيود النوعية والقيود تطبق على القرارات المتعلقة باختيار المعلومات. وقد تتطلب القرارات السابقة إعادة النظر لوجود معلومات جديدة قد تجعل متطلبات المعلومات الحالية زائدة عن الحاجة مما يؤدي إلى أن تصبح تلك البنود لم تعد تحقق الخصائص النوعية و/أو القيود.

8.29 تُعرض جميع المعاملات ذات الأهمية النسبية والأحداث وغيرها من البنود التي يتم التقرير عنها بأسلوب يوصل جوهرها وليس شكلها النظامي أو غيره بحيث تتحقق الخصائص النوعية للملاءمة والتعبير الموثوق.

8.30 يجب أن تبرر المنافع التي تعود على المستفيدين من الحصول على المعلومات التكاليف التي تتحملها الجهات في جمع تلك المعلومات وعرضها. وعند إجراء هذا التقويم، من المهم النظر في كيفية تأثير البنود الفردية على النظرة العامة المعروضة وطبيعة المعلومات المقدمة. أما البنود التي قد تبدو قليلة المنفعة عند النظر إليها بصفة منفردة، فإنها قد تكون ذات فائدة أكبر بكثير بالنظر إلى مساهمتها ضمن المجموعة الكاملة من المعلومات التي تُعرَض.

8.31 يجب عرض المعلومات في وقت زمني مناسب وكافٍ لتمكين المستخدمين من مساءلة الإدارة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المستنيرة.

8.32 يمكن أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية مستمدة من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المالية. وتنطبق الخصائص النوعية على هذه المعلومات. ويتعين أن يكون تاريخ تسليم أي من هذه المعلومات الإضافية أقرب ما يمكن إلى تاريخ القوائم المالية، بحيث تكون المعلومات المعروضة مقدمة في الوقت المناسب.

مبادئ اختيار المعلومات لعرضها والإفصاح عنها

8.33 تنطبق القرارات المتعلقة بالعرض أو الإفصاح على كل من القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى. وتطبق أهداف التقارير المالية على المجال الذي يغطيه تقرير معين لتوفير إرشاد لعملية تحديد المعلومات للعرض أو الإفصاح. وقد يتضمن تحديد المعلومات لعرضها والإفصاح عنها في تقرير مالي معين ذي غرض عام تطوير:

- مبادئ تصنيف؛ و/أو
- قائمة بأنواع عريضة للمعلومات المعروضة وقائمة مماثلة بأنواع عريضة للمعلومات المفصَح عنها؛ و/أو
- قوائم بالمعلومات المحددة التي يجب على المعدّين القيام بعرضها أو الإفصاح عنها.

8.34 تتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها:

- بالإشارة إلى بعضها البعض بدلًا من النظر إلى كل منها بصفة منفصلة؛ و
- لإبلاغ مجموعة متكاملة من المعلومات بشكل فاعل.

8.35 تتخذ قرارات الاختيار فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى بعد النظر بعناية في علاقة التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام بالقوائم المالية.

موقع المعلومات

8.36 تتخذ قرارات حول موقع المعلومات بشأن:
- أي تقرير تدرج ضمنه المعلومات؛ و
- أي مكون من مكونات التقرير تدرج به المعلومات.

8.37 يؤثر موقع المعلومات على إسهام المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وقد يؤثر الموقع على الطريقة التي يفسر بها المستخدمون المعلومات وعلى قابلية المعلومات للمقارنة. ويمكن استخدام الموقع في:
- إيصال الأهمية النسبية للمعلومات وعلاقتها ببنود أخرى من المعلومات؛ و
- إيصال طبيعة المعلومات؛ و
- ربط بنود مختلفة من المعلومات التي تدمج لتلبية حاجة معينة للمستخدم؛ و
- التمييز بين المعلومات المختارة للعرض والمعلومات المختارة للإفصاح.

مبادئ تخصيص المعلومات بين التقارير المختلفة

8.38 تتضمن العوامل ذات الصلة بالقرارات المتعلقة بتوزيع المعلومات بين القوائم المالية وتقرير مالي آخر ذي غرض عام:
- *طبيعة المعلومات:* ما إذا كانت طبيعة المعلومات – مثلاً المعلومات التاريخية مقابل المعلومات المستقبلية – تدعم إدراج المعلومات سواءٌ في نفس التقرير أو في تقرير مالي ذي غرض مختلف، بسبب الاعتبارات المتعلقة، على سبيل المثال، بالقابلية للمقارنة أو القابلية للفهم؛ و
- *المتطلبات الخاصة بالدولة:* ما إذا كانت هناك عوامل خاصة بالدولة، مثل أحكام نظامية، تحدد المتطلبات بشأن موقع المعلومات؛ و
- *الارتباط بين المعلومات:* ما إذا كانت المعلومات الإضافية تحتاج إلى ربط وثيق بالمعلومات المتضمنة بالفعل في تقرير قائم. ويجب تقويم جميع الارتباطات القائمة بين جميع المعلومات، وليس فقط الارتباطات بين المعلومات الجديدة والقائمة.

8.39 العوامل المذكورة أعلاه – التي يعبر عنها من منظور إضافة معلومات إلى مجموعة قائمة من المعلومات – تنطبق أيضًا على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة، وهو ما نوقشَ في القسم المتعلق بتنظيم المعلومات.

8.40 قد يكون من الضروري وجود تقرير مالي منفصل ذي غرض عام عندما:
- يتم تحديد احتياجات معلوماتية إضافية للمستخدمين لا يلبيها التقرير الحالي؛ و
- من المحتمل أن يحقق تقرير مالي منفصل ذو غرض عام أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية أكثر من تضمين المعلومات في تقرير حالي.

المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير

8.41 تنص الفقرة 8.17 من هذا الفصل على أن المعلومات المعروضة تعرض بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة، ويمثل الموقع أحد السبل لتحقيق ذلك. ويضمن موقع المعلومات في التقرير أن تُبرز المعلومات المعروضة بشكل مناسب وأنها لا تُحجَب بمعلومات مفصح عنها أكثر تفصيلًا واتساعاً.

8.42 يُسهِم موقع المعلومات في القوائم المالية في إبلاغ صورة مالية شاملة للجهة.

8.43 فيما يتعلق بالقوائم المالية، تظهر المعلومات المعروضة في صلب القائمة المناسبة، في حين ترد الإفصاحات في الإيضاحات. ويضمن تمييز المعلومات المعروضة والمعلومات المفصح عنها من خلال الموقع تسليط الضوء على تلك البنود التي تتعلق مباشرة بإبلاغ أمور، مثل المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة، مع تقديم معلومات إضافية مفصلة من خلال الإفصاح في

الإيضاحات.

8.44 فيما يخص التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى، قد تقع المعلومات المعروضة إما بشكل منفصل عن المعلومات المفصح عنها أو تقع في نفس الموقع، ولكنها تميز عن المعلومات المفصح عنها وتعطى مكانة بارزة من خلال استخدام أسلوب عرض آخر.

تنظيم المعلومات

8.45 يتناول تنظيم المعلومات ترتيب المعلومات وتجميعها، ويتضمن قرارات بشأن:
- كيف يتم ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام؛ و
- الهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام.

8.46 يتضمن تنظيم المعلومات مدى من القرارات بما في ذلك قرارات بشأن استخدام الإشارة المرجعية والجداول والرسوم البيانية والعناوين والترقيم وترتيب البنود ضمن مكون معين من مكونات التقرير، بما في ذلك القرارات المتعلقة بترتيب البنود. ويمكن أن تؤثر كيفية تنظيم المعلومات على تفسيرها من قبل المستخدمين.

طبيعة المعلومات الملائمة بالتنظيم

8.47 تراعي القرارات المتعلقة بتنظيم المعلومات:
- العلاقات المهمة بين المعلومات؛ و
- ما إذا كانت المعلومات للعرض أو للإفصاح.

أنواع العلاقات

8.48 تتضمن العلاقات المهمة، ولكن لا تقتصر على:
- التعزيز؛ و
- التشابه؛ و
- الغرض المشترك.

8.49 التعزيز: يمكن تعزيز المعلومات في مكان واحد في التقرير المالي ذي الغرض العام من خلال المعلومات المقدمة في أماكن أخرى. على سبيل المثال، تعزز الموازنة والمعلومات المستقبلية والمعلومات حول أداء الخدمات المعلومات في القوائم المالية. ويمكن استخدام الجداول والرسوم البيانية لتعزيز فهم المعلومات السردية. وقد تؤدي الروابط إلى المعلومات المعروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام إلى تعزيز قابلية المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام للفهم.

8.50 التشابه: توجد علاقة تشابه عندما تكون المعلومات المعروضة في مكان واحد مبنية على معلومات عُرِضَت في أماكن أخرى من التقارير المالية ذات الغرض العام، ولم تُعَدَّل المعلومات أو أجريت عليها تعديلات طفيفة نسبيًا. على سبيل المثال، إذا كانت معلومات أداء الخدمات تتضمن تكلفة الخدمات أو قيمة الأصول المستخدمة في خدمات مختلفة، فقد يكون من المفيد توضيح كيفية ارتباط تلك الإجماليات بالمصروفات والأصول المعروضة في القوائم المالية. وكمثال آخر، العلاقة بين إجمالي المصروفات المعروض مقابل الموازنة وبين إجمالي المصروفات المعروض في قائمة الأداء المالي. ويمكن أن تعزز المطابقة بين مبلغين مختلفين فهم المستخدمين للوضع المالي الخاص للجهة.

8.51 الغرض المشترك: توجد علاقة ذات هدف مشترك عندما تسهم المعلومات المعروضة في أماكن مختلفة في نفس الغرض. ومثال ذلك، عندما تقدم القوائم والإفصاحات المختلفة المعلومات اللازمة لتقويم المساءلة عن الخدمات المقدمة. ويمكن أن تعرض معلومات في أماكن مختلفة عن (أ) التكلفة

الفعلية والمقدرة لمختلف الخدمات، و(ب) الموارد المالية وغير المالية المستخدمة في تقديم الخدمات المختلفة، و(ج) المخصصات المتعلقة بخدمات مختلفة تقدم في المستقبل. وحتى تكون العلاقة بين المعلومات الموجودة في أماكن مختلفة واضحة، فقد يكون من المناسب تنظيم المعلومات باستخدام أساليب مثل العناوين المشتركة والإشارات المرجعية.

8.52 قد توجد علاقات بين المعلومات في مختلف:
- تقارير مالية ذات غرض عام مختلفة؛ و
- مكوّنات مختلفة ضمن تقرير مالي ذي غرض عام؛ و
- أجزاء مختلفة لمكوّن واحد من مكونات تقرير مالي ذي غرض عام.

تجميع المعلومات

8.53 إن العوامل الثلاثة المشار إليها في القسم المتعلق باختيار المعلومات على أنها تنطبق على القرارات المتعلقة بموقع المعلومات – وهي طبيعة المعلومات، والمتطلبات الخاصة بالدولة، والارتباط بين المعلومات -تنطبق أيضاً على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة. تنظر القرارات المتعلقة بالتجميع الفاعل للمعلومات في الارتباطات بين مجموعات المعلومات، وطبيعة مجموعات المعلومات المختلفة، و– إلى الحد المناسب – المتطلبات الخاصة بالدولة.

المبادئ التي تنطبق على تنظيم المعلومات

8.54 تنظيم المعلومات:
- يدعم تحقيق أهداف التقارير المالية؛ و
- يساعد المعلومات المعروضة في استيفاء الخصائص النوعية.

8.55 تنظيم المعلومات:
- يساعد على التحقق من أن تكون الرسائل الرئيسة قابلة للفهم؛ و
- يحدد بوضوح العلاقات المهمة؛ و
- يعطي بروزاً مناسباً للمعلومات التي توصل الرسائل الرئيسة؛ و
- يسهل المقارنات.

8.56 تُربَط المعلومات ذات الصلة باستخدام عناوين متسقة وترتيب العرض و/أو طرق أخرى مناسبة للعلاقات بين المعلومات ونوعها. وعندما تكون هناك روابط مع معلومات معروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام، فمن المهم أن:
- تكون الروابط إلى المعلومات من مصادر أخرى لا تحد من تحقيق التقرير المالي ذي الغرض العام للخصائص النوعية؛ و
- يكون تاريخ إصدار أي من هذه المعلومات المرتبطة أقرب ما يكون إلى تاريخ القوائم المالية حتى تكون المعلومات المعروضة مقدمة في الوقت المناسب.

القابلية للمقارنة

8.57 يأخذ تنظيم المعلومات في الحسبان منافع اتساق العرض من فترة لأخرى. ويدعم العرض المتسق قدرة المستخدمين على فهم المعلومات ويسهل وصولهم إليها. كما يساعد على تحقيق الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للمقارنة.

مبادئ تنظيم المعلومات ضمن القوائم المالية

8.58 تُنظَّم المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية عادة في إجماليات رقمية وإجماليات فرعية.

ويقدم تنظيمها نظرة عامة منظمة عن أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.

8.59 فيما يتعلق بالقوائم المالية، قد توجد علاقات بين:
- مجموعات فرعية من المبالغ المعروضة أو التغييرات في المبالغ المعروضة وتأثيرها على المركز المالي للجهة، وأدائها المالي و/أو تدفقاتها النقدية؛ و
- مبالغ مختلفة معروضة في قوائم مالية مختلفة، والتي تعكس كلها تأثير حدث خارجي مشترك، أو تسهم معًا في فهم جانب من المركز المالي للجهة أو أدائها المالي؛ و
- المبالغ المعروضة والإفصاحات المتعلقة بها التي تقدم معلومات توضح أو يمكن أن تدعم فهم المستخدمين للبنود المعروضة.

8.60 يتضمن تنظيم المعلومات في القوائم المالية القرارات المتعلقة بما يلي:
- نوع وعدد القوائم؛ و
- تفصيلات للمجاميع إلى فئات فرعية ذات معنى؛ و
- ترتيب وتجميع البنود المعروضة داخل كل قائمة؛ و
- تحديد للمبالغ المجمعة (المضافة والمطروحة)؛ و
- تحديد المعلومات الأخرى لإدراجها في صلب القائمة.

8.61 تُنظَّم المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بحيث تكون العلاقات مع البنود المبلغ عنها في صلب القوائم المالية واضحة. هذه الإيضاحات تشكل جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية.

مبادئ تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى

8.62 كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، فإن تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى يساعد على التحقق من أن الرسائل الرئيسة التي توصلها المعلومات المعروضة قابلة للفهم. ومن المرجح أن يؤدي العرض الذي يحدد بوضوح العلاقات المهمة إلى تعزيز مدى تحقيق التقرير لما يلي:
- أهداف التقارير المالية؛ و
- الخصائص النوعية.

8.63 يساعد ربط المعلومات ذات الصلة المستخدمين على إيجاد معلومات مهمة. وتكون بعض المعلومات أكثر قابلية للفهم عند تنظيمها في رسوم بيانية أو جداول أو نسب أو مؤشرات أداء رئيسة. ويمكن عرض معلومات أخرى بفاعلية أكبر في شكل سردي. ويدعم تنظيم المعلومات فهم المستخدمين للروابط بين المعلومات الواردة في نفس التقرير المالي ذي الغرض العام.

8.64 يسهّل تنظيم المعلومات إجراء مقارنات مثل توضيح ما إذا كانت البنود متشابهة أو متباينة. وتُسَهَّل المقارنة بين الفترات بتجنُّب التغييرات في الطريقة التي تنظم بها المعلومات لنفس الجهة من سنة إلى أخرى ما لم تعزز هذه التغييرات الملاءمة والقابلية للفهم. كما تُسَهَّل المقارنات بين الجهات عندما تنظم مختلف الجهات المعدة للتقارير المالية المعلومات التي تقدمها بطرق مماثلة.

معيار المحاسبة للقطاع العام 1

"عرض القوائم المالية"

الفهرس

تقديم

تضمن نطاق عمل المرحلتين الأولى والثانية من مشروع تحول الجهات الحكومية إلى أساس الاستحقاق المحاسبي أن يُعد بيان بالمواضيع المحاسبية المقترح تغطيتها ومقارنتها بالمواضيع التي يغطيها دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية، وتحديد أي موضوعات تتطلب إصدار معايير خاصة بها لم ترد في دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية، وأن يُعد دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية المعدل بحيث يشمل معايير محاسبية محدثة وفقاً لمبدأ الاستحقاق، ومنبثقة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودليل إحصاءات مالية الحكومة، وآخذة بعين الاعتبار المواضيع المحاسبية المذكورة وخصائص المملكة، وشاملة لجميع أنشطة الجهات الحكومية في المملكة. وقد أُعد البيان المذكور وعُرض على اللجنة الفنية للمشروع وقررت الموافقة عليه، ومن ضمن المواضيع التي شملها البيان معيار عرض القوائم المالية.

وبهدف اقتراح معيار عرض القوائم المالية الملائم؛ أجريت دراسة لمعيار التقارير المالية الوارد في دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية (إصدار 2016) ومعيار عرض القوائم المالية الوراد في كل من دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (طبعة 2017) والمعايير الدولية للتقرير المالي (طبعة 2017)، وقد روعي عند إعداد مشروع المعيار المحاسبي لعرض القوائم المالية أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 1 (طبعة 2017)، مع الإبقاء على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وكذلك إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في القسمين (3) و(4) من هذه الدراسة.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد الطريقة التي ينبغي بها عرض القوائم المالية ذات الغرض العام لضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للفترات السابقة للجهة ومع القوائم المالية للجهات الأخرى. ولتحقيق هذا الهدف، يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، والإرشادات المتعلقة بهيكلها، والحد الأدنى من متطلبات محتوى القوائم المالية المعدّة على أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتم تناول الإثبات والقياس والإفصاح عن معاملات محددة وأحداث أخرى في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

النطاق

2. **يجب أن يُطبق هذا المعيار على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام التي تُعَدُّ وتُعرَض بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.**

3. القوائم المالية ذات الغرض العام هي القوائم التي تستهدف تلبية احتياجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. ويشمل مستخدمو القوائم المالية ذات الغرض العام دافعي الضرائب ودافعي رسوم الخدمات العامة وأعضاء السلطة التشريعية[1] والدائنين والموردين ووسائل الإعلام والموظفين. وتشمل القوائم المالية ذات الغرض العام تلك التي تعرض منفصلة أو في وثيقة أخرى متاحة للعموم، مثل التقرير السنوي. ولا ينطبق هذا المعيار على المعلومات المالية الأولية المختصرة.

4. ينطبق هذا المعيار بشكل متساوٍ على جميع الجهات، بما في ذلك الجهات التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، وتلك التي تعرض قوائم مالية منفصلة، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة.

5. [حذفت].

6. [حذفت].

تعريفات

7. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة قرين كل منها:**

<u>أساس الاستحقاق</u> يعني الأساس المحاسبي الذي تُثبت بموجبه المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقد أو الأموال المماثلة للنقد فحسب). ومن ثم، تُسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية وتُثبت في القوائم المالية للفترات ذات العلاقة. وتتضمن العناصر التي تُثبت بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

<u>الأصول</u> هي الموارد التي تسيطر عليها الجهة نتيجة أحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة.

<u>مساهمات الملاك</u> تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي قد يساهم بها أطراف من خارج الجهة، بخلاف تلك التي ينتج عنها التزامات على الجهة، والتي ينشأ عنها حصة مالية في صافي أصول/ حقوق ملكية الجهة، والتي:

---

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية

أ. تمنح الحق في كل من: (1) توزيعات لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من الجهة خلال حياتها. وتكون هذه التوزيعات حسبما يقرره الملاك أو ممثلوهم، و(2) توزيعات لأي زيادة في الأصول عن الالتزامات في حالة تصفية الجهة؛ و/أو

ب. يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها.

<u>التوزيعات للملاك</u> تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي توزعها الجهة على جميع ملاكها أو بعضهم، سواء أكانت عائداً على الاستثمار أو استرداداً للاستثمار.

<u>الجهة الاقتصادية</u> هي الجهة المسيطرة وجهاتها المسيطر عليها.

<u>المصروفات</u> هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة خلال فترة القوائم المالية، على شكل تدفقات خارجة، أو استهلاك للأصول، أو تكبد التزامات، تؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك.

<u>غير عملي</u> يكون تطبيق متطلب ما غير عملي عندما تكون الجهة غير قادرة على تطبيقه بعد أن استنفدت جميع الجهود المعقولة لتطبيقه.

<u>الالتزامات</u> هي الالتزامات الحالية للجهة التي تنشأ عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من الجهة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة.

<u>بند ذو أهمية نسبية</u> يكون حذف البنود أو تحريفها ذا أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن تؤثر هذه الحالات بشكل فردي أو جماعي على قرارات أو تقويمات المستخدمين التي تمت بناءً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة ومقدار حذف البنود أو تحريفها بعد تقديرها في ضوء الظروف المحيطة. ويمكن أن تكون طبيعة أو مقدار البند، أو كلاهما معاً، هو العامل المحدد في اعتبار البند ذا أهمية نسبية أو لا.

<u>صافي الأصول/ حقوق الملكية</u> هي الحصة المتبقية من أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماته.

<u>الإيضاحات</u> تحتوي على معلومات بالإضافة إلى تلك المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية. وتقدم هذه المعلومات شروحات وصفية أو تفصيلاً للبنود المفصح عنها في القوائم المالية ومعلومات حول البنود غير المؤهلة لإثباتها في صلب القوائم المالية.

<u>الإيراد</u> هو إجمالي التدفق الداخل للجهة من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة خلال فترة القوائم المالية عندما ينتج عن تلك التدفقات الداخلة زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بخلاف الزيادة التي تنتج من المساهمات من الملاك.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

7أ. وُصفت المصطلحات التالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، الأدوات المالية: العرض والمستخدمة في هذا المعيار بالمعنى المحدد في معيار المحاسبة للقطاع العام 28:

أ. أداة مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أداة حقوق ملكية (وُصفت في الفقرتين 15 و16 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28)؛

ب. أداة تفرض على الجهة التزاماً بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول الجهة فقط عند التصفية، ومصنفة على أنها أداة حقوق ملكية (وُصفت في الفقرتين 17 و18 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28).

الجهة الاقتصادية

8. لأغراض التقرير المالي، يستخدم مصطلح "الجهة الاقتصادية" في هذا المعيار بمعنى مجموعة من الجهات تشمل الجهة المسيطرة وأي جهات مسيطر عليها.

9. تتضمن المصطلحات الأخرى التي تستخدم - أحياناً - للإشارة إلى الجهة الاقتصادية "الجهة الإدارية"، و"الجهة المالية"، و"الجهة الموحدة"، و"المجموعة".

10. قد تتضمن الجهة الاقتصادية جهات ذات أهداف تتعلق بتنفيذ سياسات اجتماعية بالإضافة إلى أهداف تجارية. فعلى سبيل المثال، قد تكون وزارة إسكان جهة اقتصادية تشتمل على جهات توفر مساكن بمقابل رمزي، بالإضافة إلى جهات أخرى توفر السكن على أساس تجاري.

المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة

11. توفر الأصول وسائل لتحقيق أهداف الجهات. وتوصف الأصول التي تستخدم في تقديم السلع والخدمات وفقاً لأهداف الجهة، والتي لا تولد مباشرة تدفقات نقدية صافية داخلة، غالبًا بأنها تنطوي على خدمات متوقعة. في حين توصف الأصول التي تستخدم لتوليد تدفقات نقدية صافية داخلة بأنها تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية. ولتحقيق جميع الأغراض التي يمكن أن تستخدم فيها الأصول، يستخدم هذا المعيار مصطلح "المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة" لوصف الخصائص الأساسية للأصول.

منشآت قطاع الأعمال الحكومية

12. [حذفت].

الأهمية النسبية

13. يتطلب تقويم ما إذا كان الحذف أو التحريف قد يؤثر على قرارات المستخدمين، ومن ثم يكون ذا أهمية نسبية، الأخذ في الحسبان خصائص هؤلاء المستخدمين. ويفترض أن يكون لدى المستخدمين قدر معقول من المعرفة بالقطاع العام والأنشطة الاقتصادية، وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم استعداد لدراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وبناءً عليه، يحتاج التقويم أن يأخذ في الحسبان كيف يُتوقع - بشكل معقول - أن يتأثر المستخدمون الذين لديهم مثل تلك الصفات عند اتخاذ وتقويم القرارات.

صافي الأصول/ حقوق الملكية

14. يُستخدم مصطلح "صافي الأصول/ حقوق الملكية" في هذا المعيار للإشارة إلى القيمة المتبقية في قائمة المركز المالي (الأصول مطروحاً منها الالتزامات). قد يكون صافي الأصول/ حقوق الملكية موجباً أو سالباً. ويجوز أن تُستخدم مصطلحات أخرى بدلاً من "صافي الأصول/ حقوق الملكية"، شريطة أن يكون معناها واضحاً.

غرض القوائم المالية

15. القوائم المالية هي تعبير منظم عن المركز المالي والأداء المالي للجهة. فأهداف القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة والتي تكون مفيدة لشريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ وتقويم القرارات حول تخصيص الموارد. وبالتحديد، ينبغي أن تكون أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام في القطاع العام هي توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، والتدليل على مساءلة الجهة عن الموارد المعهود بها إليها، من خلال:

أ. توفير معلومات عن مصادر وتخصيص واستخدامات الموارد المالية؛ و
ب. توفير معلومات عن كيف مولت الجهة أنشطتها وسدت احتياجاتها النقدية؛ و
ج. توفير معلومات مفيدة في تقويم قدرة الجهة على تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها وارتباطاتها التعاقدية؛ و
د. توفير معلومات عن الوضع المالي للجهة والتغيرات فيه؛ و

ه. توفير معلومات مجمعة مفيدة في تقويم أداء الجهة من حيث تكاليف الخدمات والكفاءة والإنجازات.

16. يمكن أن يكون للقوائم المالية ذات الغرض العام أيضاً دور في التوقع أو الاستشراف، بتوفير معلومات مفيدة في توقع مستوى الموارد المطلوبة للعمليات المستمرة، والموارد التي قد تُوَلِّدُها العمليات المستمرة، والمخاطر وحالات عدم تأكد المرتبطة بها. وقد يوفر التقرير المالي - أيضاً - للمستخدمين معلومات:

أ. تبين ما إذا كانت الموارد حُصِل عليها واسْتُخْدِمت وفقاً للموازنة المطبقة نظاماً؛ و

ب. تبين ما إذا كانت الموارد حُصِل عليها واسْتُخْدِمت وفقاً للمتطلبات النظامية والتعاقدية، بما في ذلك الحدود المالية الموضوعة من قبل السلطات التشريعية المختصة.

17. لتحقيق هذه الأهداف، توفر القوائم المالية معلومات عما يخص الجهة من:

أ. الأصول؛ و

ب. الالتزامات؛ و

ج. صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

د. الإيرادات؛ و

ه. المصروفات؛ و

و. التغيرات الأخرى في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

ز. التدفقات النقدية.

18. على الرغم من أن المعلومات التي تحتوي القوائم المالية عليها قد تكون ملائمة لغرض تحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 15، فإنه من غير المرجح أن تكون قادرة على تحقيق جميع هذه الأهداف. ومن المرجح أن يكون ذلك هو الحال خصوصاً فيما يتعلق بالجهات التي قد لا يكون هدفها الرئيس هو تحقيق ربح، حيث يرجح أن يكون المديرون مسؤولين عن تحقيق تقديم الخدمات بالإضافة إلى تحقيق الأهداف المالية. ويجوز التقرير عن معلومات تكميلية، بما في ذلك قوائم غير مالية، إلى جانب القوائم المالية من أجل تقديم صورة أشمل لأنشطة الجهة خلال الفترة.

المسؤولية عن القوائم المالية

19. تختلف المسؤولية عن إعداد وعرض القوائم المالية بداخل الدول ومن دولة إلى أخرى. وبالإضافة إلى ذلك، قد تميز دولة بين المسؤول عن إعداد القوائم المالية والمسؤول عن اعتماد أو تقديم القوائم المالية. ومن أمثلة الأشخاص أو أصحاب المناصب الذين قد يكونوا مسؤولين عن إعداد القوائم المالية للجهات الفردية (مثل الوزارات أو ما في حكمها) الشخص الذي يرأس الجهة (الرئيس الدائم[2] أو الرئيس التنفيذي[3]) ورئيس وكالة الشؤون المالية المركزية[4] (أو مسؤول الشؤون المالية الرئيس، مثل المراقب المالي العام[5] أو المحاسب العام).

20. تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية الموحدة للدولة ككل – عادةً – بشكل مشترك على عاتق كلٍّ من رئيس وكالة الشؤون المالية المركزية (أو مسؤول الشؤون المالية الرئيس، مثل المراقب المالي العام أو المحاسب العام) ووزير المالية (أو من في حكمه).

---

[2] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو الوزير، أو المحافظ، أو المدير العام، بحسب طبيعة الجهة.

[3] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو الوزير، أو المحافظ، أو المدير العام، بحسب طبيعة الجهة.

[4] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو نظرياً وكيل وزارة المالية للشؤون المالية والحسابات، وتحدد الأنظمة أو اللوائح الجهة المختصة باعتماد القوائم المالية في كل جهة حكومية والجهة المختصة باعتماد القوائم المالية الموحدة للدولة.

[5] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو نظرياً مدير المحاسبة لدى الجهة.

مكونات القوائم المالية

21. **تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يلي:**
أ. قائمة المركز المالي؛ و
ب. قائمة الأداء المالي؛ و
ج. قائمة التغيرات في صافي الأصول حقوق الملكية؛ و
د. قائمة التدفقات النقدية؛ و
ه. مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية إما في قائمة مالية إضافية منفصلة أو في عامود لمبالغ الموازنة في القوائم المالية؛ وذلك عندما تتيح الجهة موازنتها المعتمدة للعموم؛ و
و. الإيضاحات، التي تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات الأخرى؛ و
ز. المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة على النحو المحدد في الفقرتين 53 و53أ من معيار المحاسبة للقطاع العام 1.

22. يُشار إلى المكونات الواردة في الفقرة 21 بأسماء مختلفة بداخل الدول ومن دولة إلى أخرى. فقد يُشار إلى قائمة المركز المالي – أيضاً – بالميزانية العمومية أو قائمة الأصول والالتزامات. وقد يُشار إلى قائمة الأداء المالي – أيضاً – بقائمة الإيرادات والمصروفات أو قائمة الدخل أو قائمة التشغيل أو قائمة الأرباح والخسائر. وقد تتضمن الإيضاحات بنوداً يُشار إليها بالجداول في بعض الدول.

23. توفر القوائم المالية للمستخدمين معلومات عن موارد والتزامات الجهة في تاريخ القوائم المالية وعن تدفق الموارد بين تواريخ القوائم المالية. وهذه المعلومات مفيدة للمستخدمين الذين يقومون بتقويم قدرة الجهة على الاستمرار في توفير السلع والخدمات بمستوى معين، وتقويم مستوى الموارد التي قد يُتطلب تقديمها إلى الجهة في المستقبل حتى تتمكن من الاستمرار في الوفاء بالتزاماتها المتعلقة بتقديم الخدمات.

24. تخضع جهات القطاع العام – عادة – لحدود موازنة في شكل مخصصات أو اعتمادات مالية (أو ما في حكمها)، والتي قد تكون نافذة المفعول من خلال التشريع الذي اعتمدت بموجبه. ويمكن أن توفر التقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها جهات القطاع العام معلومات عما إذا كانت الموارد حُصِل عليها واِسْتُخْدِمَت وفقاً للموازنة المطبقة نظاماً. والجهات التي تتيح موازنتها (موازناتها) المعتمدة للعموم مُطالبة بالالتزام بمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 24، عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية. وبالنسبة للجهات الأخرى التي تكون قوائمها المالية وموازنتها معدتين على الأساس المحاسبي نفسه، يُشجع هذا المعيار على تضمين مقارنة في القوائم المالية بمبالغ الموازنة لفترة القوائم المالية. يمكن لهذه الجهات التقرير عن المبالغ الفعلية مقابل الموازنة (الموازنات) بطرق مختلفة، بما في ذلك:
- استخدام شكل أعمدة للقوائم المالية، بحيث تتضمن أعمدة منفصلة لمبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية. ويمكن أيضاً عرض عامود يُظهر أي انحرافات عن الموازنة أو المخصص، لغرض الاكتمال؛ و
- الإفصاح عن أن مبالغ الموازنة لم يتم تجاوزها. وإذا تم تجاوز أي مبالغ أو مخصصات في الموازنة، أو إذا تُكبدت مصروفات دون وجود مخصص أو أي شكل آخر من أشكال الاعتمادات المالية، عندئذ يمكن الإفصاح عن تفاصيل ذلك عن طريق إيضاح للبند ذي العلاقة في القوائم المالية.

25. تُشجَّع الجهات على عرض معلومات إضافية لمساعدة المستخدمين في تقويم أداء الجهة، وإدارتها للأصول، إضافة إلى اتخاذ وتقويم القرارات حول تخصيص الموارد. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات الإضافية تفاصيل عن مخرجات الجهة ونتائجها على شكل (أ) مؤشرات الأداء، و(ب) قوائم أداء الخدمات، و(ج) استعراض البرامج، و(د) تقارير أخرى من قبل الإدارة عن إنجازات الجهة على مدى فترة القوائم المالية.

26. تُشجَّع الجهات – أيضاً – على الإفصاح عن معلومات عن الالتزام بالأنظمة التشريعية أو التنظيمية أو غيرها من الأنظمة التي تفرض من خارج الجهة. وعندما لا تكون المعلومات عن الالتزام مضمنة في القوائم المالية، قد يكون من المفيد أن يُشار في أحد الإيضاحات إلى أي وثائق تتضمن تلك المعلومات. إن العلم بعدم الالتزام يرجح أن يكون

ملائماً لأغراض المساءلة، وقد يؤثر على تقويم المستخدم لأداء الجهة وتوجيه العمليات المستقبلية. وقد يؤثر – أيضاً – على القرارات حول الموارد التي ستخصص للجهة في المستقبل.

الاعتبارات العامة

العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام

27. يجب أن تعرض القوائم المالية – بعدل – المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. ويتطلب العرض العادل التعبير الموثوق عن آثار المعاملات، والأحداث الأخرى والأوضاع، وفقاً لتعريفات وضوابط إثبات الأصول، والالتزامات، والإيراد، والمصروفات المحددة في معايير المحاسبة للقطاع العام. ويفترض أن ينتج عن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، مع إفصاحات إضافية عند الضرورة، قوائم مالية تحقق عرضاً عادلاً.

28. يجب على الجهة التي تلتزم قوائمها المالية بمعايير المحاسبة للقطاع العام، النص الصريح وغير المتحفظ في الإيضاحات على هذا الالتزام. ولا يجوز أن توصف القوائم المالية بأنها ملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام إلا إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام.

29. في جميع الظروف – تقريباً – يتحقق العرض العادل من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على الجهة. ويتطلب العرض العادل – أيضاً – من الجهة:

أ. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 3 سلسلة من الإرشادات الرسمية التي تنظر الإدارة في اتباعها، في حال عدم وجود معيار ينطبق – بشكل محدد – على بند ما.

ب. عرض المعلومات، بما في ذلك السياسات المحاسبية، بطريقة توفر معلومات ملائمة، وتعبر بموثوقية، وقابلة للفهم، وتصدر في الوقت المناسب، وقابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق.

ج. توفير إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بمتطلبات محددة في معايير المحاسبة للقطاع العام غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم أثر معاملات معينة، وأحداث أخرى، وأوضاع على المركز المالي والأداء المالي للجهة.

30. لا يمكن للجهة أن تتدارك تطبيق سياسات محاسبية غير مناسبة من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة، أو من خلال تضمين إيضاحات أو مذكرات إيضاحية.

31. في الحالات النادرة للغاية، التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب في معيار سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في هذا المعيار، يجب على الجهة أن تخرج عن ذلك المتطلب بالطريقة المحددة في الفقرة 32، وذلك إذا كان الإطار التنظيمي الذي ينطبق على الجهة يتطلب، أو بخلاف ذلك لا يحظر مثل هذا الخروج.

32. إذا خرجت الجهة عن متطلب في معيار محاسبة للقطاع العام وفقاً للفقرة 31، يجب عليها أن تفصح عما يلي:

أ. أن الإدارة خلصت إلى أن القوائم المالية تعرض – بعدل – المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة؛ و

ب. أنها التزمت بمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق عليها، إلا أنها خرجت عن متطلب معين وذلك لتحقيق عرض عادل؛ و

ج. عنوان معيار المحاسبة للقطاع العام الذي خرجت عنه الجهة، وطبيعة الخروج عنه، بما في ذلك المعالجة التي يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام، والسبب في أن تلك المعالجة – فيما لو تمت – في ظل ظروف الجهة، ستكون مضللة بشكل كبير إلى حد أنها تتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في هذا المعيار، والمعالجة المطبقة؛ و

د. الأثر المالي للخروج على كل بند في القوائم المالية كان سيتم التقرير عنه التزاماً بالمتطلب، وذلك لكل فترة معروضة.

33. **عندما تخرج الجهة عن متطلب في معيار محاسبة للقطاع العام في فترة سابقة، ويؤثر ذلك الخروج على المبالغ المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية، فإنه يجب عليها أن تقوم بالإفصاحات المحددة في الفقرة 32(ج) و(د).**

34. تنطبق الفقرة 33، على سبيل المثال، عندما تخرج الجهة في فترة سابقة عن متطلب في معيار محاسبة للقطاع العام لقياس أصول أو التزامات، ويؤثر ذلك الخروج على قياس التغيرات في الأصول والالتزامات المثبتة في القوائم المالية للفترة الحالية.

35. **في الحالات النادرة للغاية، التي تخلص فيها الإدارة إلى أن الالتزام بمتطلب في معيار محاسبة للقطاع العام سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في هذا المعيار، ولكن الإطار التنظيمي الذي ينطبق على الجهة يحظر الخروج عن المتطلب، فإنه يجب على الجهة أن تقلل – إلى أقصى حد ممكن – الجوانب المضللة المتصورة للالتزام، وذلك بالإفصاح عما يلي:**

أ. عنوان معيار المحاسبة للقطاع العام المعني، وطبيعة المتطلب، وسبب أن الإدارة خلصت إلى أن الالتزام بهذا المتطلب، في ظل ظروف الجهة، سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في هذا المعيار؛ و

ب. التعديلات على كل بند في القوائم المالية التي خلصت الإدارة إلى أنها ستكون ضرورية – فيما لو تم الالتزام بالمتطلب – لتحقيق عرض عادل، وذلك لكل فترة معروضة.

36. لغرض الفقرات 31-35، يتعارض بند ما من المعلومات مع هدف القوائم المالية عندما لا يعبر – بموثوقية – عن المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي يصرح أنه يعبر عنها أو يمكن التوقع – بشكل معقول – أنه يعبر عنها، ومن ثم من المرجح أن يؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية. وعند تقويم ما إذا كان الالتزام بمتطلب محدد في معيار محاسبة للقطاع العام سيكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في هذا المعيار، تأخذ الإدارة في الحسبان ما يلي:

أ. لماذا لا يتحقق هدف القوائم المالية في ظل الظروف الخاصة بالجهة؛ و

ب. كيف تختلف ظروف الجهة عن ظروف الجهات الأخرى التي تلتزم بالمتطلب. وإذا كانت جهات أخرى في ظروف مماثلة تلتزم بالمتطلب، فإنه يوجد افتراض – قابل للدحض – بأن التزام الجهة بالمتطلب لن يكون مضللاً – بشكل كبير – إلى حد أنه يتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في هذا المعيار.

37. لا تشكل حالات الخروج عن متطلبات معيار محاسبة للقطاع العام من أجل الالتزام بمتطلبات نظامية/تشريعية للتقارير المالية في دولة معينة حالات خروج تتعارض مع هدف القوائم المالية المحدد في هذا المعيار على النحو المبين في الفقرة 31. وإذا كانت حالات الخروج هذه ذات أهمية نسبية، فإنه لا يمكن للجهة أن تدعي أنها تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

الاستمرارية

38. **عند إعداد القوائم المالية، يجب إجراء تقويم لقدرة الجهة على الاستمرار على أنها جهة مستمرة. ويجب إجراء هذا التقويم من قبل المسؤولين عن إعداد القوائم المالية. ويجب أن تُعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن هناك نية لتصفية الجهة أو التوقف عن العمل، أو ما لم يكن هناك بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك. وعندما يكون المسؤولون عن إعداد القوائم المالية على علم، عند إجراء تقويمهم، بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية متعلقة بأحداث أو أوضاع قد تلقي شكوكاً كبيرة على قدرة الجهة على الاستمرار كجهة مستمرة، فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تُعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، ومعها الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن الجهة لا تُعد جهة مستمرة.**

39. تُعَد القوائم المالية – عادة – على افتراض أن الجهة هي جهة مستمرة، وسوف تستمر في العمل وتفي بالتزاماتها النظامية في المستقبل المنظور. وعند تقويم ما إذا كان افتراض الاستمرارية مناسبًا، يأخذ المسؤولون عن إعداد القوائم المالية في الحسبان جميع المعلومات المتاحة عن المستقبل، والذي يكون على الأقل – ولكنه لا يقتصر على

– اثني عشرة شهراً من اعتماد القوائم المالية.

40. تعتمد درجة الأخذ في الحسبان على الحقائق في كل حالة، ولا يستند تقويم الاستمرارية إلى اختبار الملاءة المالية الذي يُطبق – عادة – على منشآت الأعمال. فقد تكون هناك ظروف تبدو فيها نتائج اختبارات الاستمرارية المعتادة للسيولة والملاءة المالية غير إيجابية، ولكن هناك عوامل أخرى تشير إلى أن الجهة جهة مستمرة على الرغم من ذلك. على سبيل المثال:

أ. عند تقويم ما إذا كانت حكومة هي جهة مستمرة، فإن سلطة فرض رسوم أو ضرائب قد تمكن بعض الجهات من أن تُعَد جهة مستمرة، على الرغم من أنها قد تعمل لفترات طويلة بصافي أصول/حقوق ملكية سالبة؛ و

ب. بالنسبة لجهة فردية، قد يشير تقويم لقائمة مركزها المالي في تاريخ القوائم المالية إلى أن افتراض الاستمرارية غير مناسب. وبالرغم من ذلك، قد تكون هناك اتفاقيات تمويل متعددة السنوات أو ترتيبات أخرى ستكفل استمرارية عمل الجهة.

41. إن تحديد ما إذا كان افتراض الاستمرارية يُعد مناسبًا، هو – بشكل رئيس – ملائم للجهات الفردية وليس للحكومة ككل. وبالنسبة للجهات الفردية، عند تقويم ما إذا كان أساس الاستمرارية يُعد مناسبًا، قد يحتاج المسؤولون عن إعداد القوائم المالية أن يأخذوا في الحسبان نطاقاً واسعاً من العوامل المتعلقة بما يلي: (أ) الأداء الحالي والمتوقع، و(ب) وإعادات الهيكلة الممكنة والمعلنة للوحدات التنظيمية، و(ج) تقديرات الإيراد أو احتمال استمرار التمويل الحكومي، و(د) المصادر الممكنة لتمويل بديل، وذلك قبل أن يكون من المناسب الخلوص إلى أن افتراض الاستمرارية يُعد مناسب.

اتساق العرض

42. يجب الحفاظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى التي تليها، ما لم:

أ. يكن من الواضح، بعد حدوث تغيير مهم في طبيعة عمليات الجهة، أو بعد فحص قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر مناسبة أخذاً في الحسبان ضوابط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 3؛ أو

ب. يتطلب معيار محاسبة للقطاع العام تغييراً في طريقة العرض.

43. قد يُشير استحواذ أو استبعاد مهم، أو فحص لطريقة عرض القوائم المالية، إلى أن القوائم المالية تحتاج أن تُعرض بطريقة مختلف. فعلى سبيل المثال، قد تستبعد جهة مصرف ادخار يمثل واحداً من جهاتها المسيطر عليها الأكثر أهمية، وتكون الجهة الاقتصادية المتبقية تقوم – بشكل رئيس – بخدمات إدارية وخدمات استشارية بشأن رسم السياسات. وفي هذه الحالة، من غير المرجح أن يكون عرض القوائم المالية استناداً إلى الأنشطة الرئيسة للجهة الاقتصادية على أنها مؤسسة مالية مناسباً للجهة الاقتصادية الجديدة.

44. تقوم الجهة بتغيير طريقة عرض قوائمها المالية – فقط – إذا كانت طريقة العرض المُغيرة توفر معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية، ومن المرجح أن يستمر الهيكل المعدل بحيث لا تتضرر القابلية للمقارنة. وعند إجراء مثل هذه التغييرات في طريقة العرض، تعيد الجهة تصنيف المعلومات المقارنة وفقاً للفقرتين 55 و56.

الأهمية النسبية والتجميع

45. يجب أن تُعْرَض كل فئة ذات أهمية نسبية من البنود المتماثلة – بشكل منفصل – في القوائم المالية. ويجب أن تُعْرَض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة – بشكل منفصل – ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية.

46. تنتج القوائم المالية من معالجة أعداد كبيرة من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تُجَمَّع في فئات وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة، تشكل بنوداً مستقلة في صلب قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وقائمة

التدفقات النقدية، أو في الإيضاحات. وإذا لم يكن بند مستقل ذا أهمية نسبية بشكل فردي، فإنه يُجمَّع مع البنود الأخرى إما في صلب تلك القوائم أو في الإيضاحات. والبند الذي لا يكون ذا أهمية نسبية – بشكل كافٍ – لتبرير عرضه – بشكل مفصل – في صلب تلك القوائم، قد يكون ذا أهمية نسبية – بشكل كافٍ – ليبرر عرضه – بشكل منفصل – في الإيضاحات.

47. يعني تطبيق مفهوم الأهمية النسبية أن متطلب إفصاح محدد في معيار محاسبة للقطاع العام لا يلزم الوفاء به إذا لم تكن المعلومات ذات أهمية نسبية.

المقاصة

48. لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الإيراد والمصروفات، ما لم يتطلب أو يسمح معيار محاسبة للقطاع العام بذلك.

49. من المهم أن يتم التقرير عن الأصول والالتزامات، وعن الإيراد والمصروفات، بشكل منفصل. وباستثناء عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة أو الحدث الآخر، فإن إجراء المقاصة في قائمة الأداء المالي، أو في قائمة المركز المالي، يتنقص من قدرة المستخدمين على (أ) فهم المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي حدثت، و(ب) تقويم التدفقات النقدية المستقبلية للجهة. ولا يُعَدُّ قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقييم – على سبيل المثال، طرح مخصصات التقادم من المخزون وطرح مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها من الذمم المدينة – مقاصة.

50. يعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 9، الإيراد من المعاملات التبادلية، مصطلح الإيراد ويتطلب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق الاستلام، مع الأخذ في الحسبان مبلغ أي خصومات تجارية وتخفيضات على الكمية تسمح بها الجهة. وتقوم الجهة، في سياق أنشطتها العادية، بمعاملات أخرى لا تولد إيراداً ولكنها عرضية بالنسبة للأنشطة الرئيسة المولدة للإيراد. وتُعرض نتائج مثل هذه المعاملات بصافي أي إيراد بعد طرح المصروفات ذات العلاقة الناشئة عن المعاملة نفسها، وذلك عندما يعكس هذا العرض جوهر المعاملة أو الحدث الآخر. على سبيل المثال:

أ. تُعرض المكاسب والخسائر الناشئة عن استبعاد الأصول غير المتداولة، بما في ذلك الاستثمارات والأصول التشغيلية، وذلك بطرح القيمة الدفترية للأصل ومصروفات البيع ذات العلاقة من متحصلات الاستبعاد؛ و
ب. بالنسبة للمصروفات المتعلقة بمخصص مثبت وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة، والمعوض عنها بموجب ترتيب تعاقدي مع طرف ثالث (على سبيل المثال، اتفاقية ضمان الخدمة أو المنتج من قبل المورد)، فإنه يمكن طرحها من التعويض ذي العلاقة.

51. بالإضافة إلى ذلك، يتم التقرير عن المكاسب والخسائر الناشئة عن مجموعة من المعاملات المتماثلة على الأساس الصافي، على سبيل المثال، مكاسب وخسائر صرف العملات الأجنبية والمكاسب والخسائر الناشئة عن الأدوات المالية المحتفظ بها للمتاجرة. وبالرغم من ذلك، يتم التقرير عن مثل هذه المكاسب والخسائر – بشكل منفصل – إذا كانت ذات أهمية نسبية.

52. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 2، قائمة التدفقات النقدية، إجراء المقاصة بين التدفقات النقدية.

المعلومات المقارنة

الحد الأدنى من المعلومات المقارنة

53. يجب على الجهة أن تعرض المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية، باستثناء عندما يسمح معيار محاسبة للقطاع العام بخلاف ذلك أو يتطلب خلاف ذلك. ويجب على الجهة أن تُضَمِّن معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية إذا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

53أ. كحد أدنى، يجب على الجهة أن تعرض قائمة واحدة للمركز المالي بها المعلومات المقارنة عن الفترة السابقة، وقائمة واحدة للأداء المالي بها المعلومات المقارنة عن الفترة السابقة، وقائمة واحدة للتدفقات النقدية بها المعلومات المقارنة عن الفترة السابقة، وقائمة واحدة للتغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية بها المعلومات المقارنة عن الفترة السابقة، والإيضاحات ذات العلاقة.

.54 في بعض الحالات، تظل المعلومات السردية الموفرة في القوائم المالية للفترة (الفترات) السابقة ملائمة في الفترة الحالية. على سبيل المثال، تفصح الجهة في الفترة الحالية عن تفاصيل نزاع قضائي، كانت نتيجته غير مؤكدة في نهاية الفترة السابقة ولم يُحسم بعد. فقد يستفيد المستخدمون من الإفصاح عن معلومات بأن حالة عدم التأكد كانت موجودة في نهاية الفترة السابقة، ومن الإفصاح عن معلومات عن الخطوات التي اتُّخذت خلال الفترة لحل حالة عدم التأكد.

.55 عندما يُعدل عرض أو تصنيف البنود في القوائم المالية، يجب أن يُعاد تصنيف المبالغ المقارنة، ما لم تكن إعادة التصنيف غير عملية. وعندما يُعاد تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على الجهة أن تُفصح عما يلي:

أ. طبيعة إعادة التصنيف؛ و

ب. مبلغ كل بند أو فئة من البنود التي يعاد تصنيفها؛ و

ج. سبب إعادة التصنيف.

.56 عندما يكون من غير العملي أن يُعاد تصنيف المبالغ المقارنة، يجب على الجهة أن تُفصح عما يلي:

أ. سبب عدم إعادة تصنيف المبالغ؛ و

ب. طبيعة التعديلات التي كانت ستُجرى إذا أعيد تصنيف المبالغ.

.57 يُساعد تعزيز قابلية المعلومات للمقارنة بين الفترات المستخدمين في اتخاذ وتقويم القرارات، خاصةً من خلال السماح بتقويم الاتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التوقع. وفي بعض الظروف، يكون من غير العملي أن يُعاد تصنيف المعلومات المقارنة لفترة سابقة معينة لتحقيق القابلية للمقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا تكون البيانات قد جمعت في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح بإعادة التصنيف، وقد يكون من غير العملي أن يُعاد إنتاج المعلومات.

.58 يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 3 التعديلات المطلوبة على المعلومات المقارنة عندما تغير الجهة سياسة محاسبية أو تصحح خطأً.

الهيكل والمحتوى

المقدمة

.59 يتطلب هذا المعيار إفصاحات محددة في صلب قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية ويتطلب الإفصاح عن بنود منفصلة أخرى إما في صلب تلك القوائم أو في الإيضاحات. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 2 متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية.

.60 يستخدم هذا المعيار أحياناً مصطلح "الإفصاح" بمعناه الواسع، الذي يشمل البنود المعروضة في صلب (أ) قائمة المركز المالي، (ب) قائمة الأداء المالي، (ج) قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، و(د) قائمة التدفقات النقدية، وكذلك في الإيضاحات. وتتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى أيضاً إفصاحات. وما لم ينص على خلاف ذلك في مواضع أخرى من هذا المعيار، أو في معيار آخر، تُجرَ هذه الإفصاحات إما في صلب قائمة المركز المالي وإما في قائمة الأداء المالي أو قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية (أيهما ذات الصلة)، أو في الإيضاحات.

تحديد القوائم المالية

61. يجب أن تُحدد القوائم المالية – بشكل واضح – وأن تُميز عن المعلومات الأخرى في الوثيقة المنشورة نفسها.

62. تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام – فقط – على القوائم المالية، وليس على المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى. وبناءً عليه، فإنه من المهم أن يتمكن المستخدمون من تمييز المعلومات التي أُعدت باستخدام معايير المحاسبة للقطاع العام عن المعلومات الأخرى التي قد تكون مفيدة للمستخدمين ولكنها ليست موضوع تلك المتطلبات.

63. يجب أن يُحدد كل مكون من مكونات القوائم المالية بشكل واضح. وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن تُعرض المعلومات التالية بشكل بارز، وأن تُكرر عندما يكون ذلك ضرورياً للفهم السليم للمعلومات المعروضة:

أ. اسم الجهة المعدّة للقوائم المالية أو وسيلة أخرى لتحديد هويتها، وأي تغيير في تلك المعلومات منذ تاريخ القوائم المالية السابق؛ و

ب. ما إذا كانت القوائم المالية تغطي الجهة الفردية أو الجهة الاقتصادية؛ و

ج. تاريخ القوائم المالية أو الفترة التي تغطيها القوائم المالية، أيهما يكون مناسبًا لذلك المكون من مكونات القوائم المالية؛ و

د. عملة العرض، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*؛ و

ه. مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

64. تُستوفى المتطلبات الواردة في الفقرة 63 – عادة – من خلال عرض عناوين للصفحات وعناوين مختصرة للأعمدة في كل صفحة من القوائم المالية. ويُعَدّ الحكم مطلوب في تحديد أفضل طريقة لعرض مثل هذه المعلومات. فعلى سبيل المثال، عندما تُعرض القوائم المالية بصورة إلكترونية، فإنه لا تستخدم – دائماً – صفحات منفصلة؛ وتُعرض البنود المذكورة أعلاه كثيراً بما يكفي لضمان الفهم السليم للمعلومات المُضمنة في القوائم المالية.

65. غالبًا ما تُجْعَل القوائم المالية أكثر قابلية للفهم من خلال عرض معلومات بالآلاف أو الملايين من وحدات عملة العرض. ويعد هذا مقبولاً طالما أن الجهة تُفصح عن مستوى التقريب في العرض ولا تحذف معلومات ذات أهمية نسبية.

فترة القوائم المالية

66. يجب أن تُعرض القوائم المالية على الأقل سنوياً. وعندما يتغير تاريخ القوائم المالية للجهة وتُعرض القوائم المالية السنوية عن فترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يجب على الجهة أن تُفصح – بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية – عما يلي:

أ. سبب استخدام فترة أطول أو أقصر؛ و

ب. حقيقة أن المبالغ المقارنة لقوائم معينة مثل قائمة الأداء المالي، وقائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، والإيضاحات ذات العلاقة ليست – بشكل كامل – قابلة للمقارنة.

67. في ظروف استثنائية، قد تُطَالَب جهة، أو قد تقرر، أن تغير تاريخ القوائم المالية، على سبيل المثال، من أجل مواءمة دورة القوائم المالية بشكل أوثق مع دورة الموازنة. وعندما يكون هذا هو الحال، من المهم أن (أ) يعلم المستخدمون أن المبالغ المعروضة للفترة الحالية والمبالغ المقارنة غير قابلة للمقارنة، و(ب) أن يُفصح عن سبب التغيير في تاريخ القوائم المالية. ومن الأمثلة الأخرى على ذلك، قيام الجهة، عند الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، بتغيير تاريخ القوائم المالية للجهات داخل الجهة الاقتصادية للتمكين من إعداد القوائم المالية الموحدة.

68. عادةً تُعد القوائم المالية – بشكل متسق – عن فترة سنة واحدة. بالرغم من ذلك، تفضل بعض الجهات – لأسباب عملية – التقرير عنها، على سبيل المثال، عن فترة 52 أسبوعاً. ولا يمنع هذا المعيار هذه الممارسة، لأن القوائم

المالية الناتجة من غير المرجح أن تختلف اختلافاً ذا أهمية نسبية عن القوائم التي كانت ستُعرض عن سنة واحدة.

التوقيت

.69 تقل فائدة القوائم المالية إذا لم تكن متاحة للمستخدمين في غضون فترة معقولة بعد تاريخ القوائم المالية. وينبغي أن تكون الجهة في وضع يُمكنها من إصدار قوائمها المالية في غضون ستة أشهر من تاريخ القوائم المالية. ولا تعتبر العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات الجهة سبباً كافياً لعدم التقرير في الوقت المناسب. ويجري تناول مواعيد نهائية أكثر تحديداً عن طريق التشريعات والأنظمة في الدول.

قائمة المركز المالي

التمييز بين المتداول/ غير المتداول

.70 **يجب على الجهة عرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة على أنها تصنيفات منفصلة في صلب قائمة المركز المالي وفق الفقرات 76-87، إلا في حالة تقديم عرض بناءً على السيولة يقدم معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة. عند تطبيق هذا الاستثناء، تُعرض جميع الأصول والالتزامات بشكل عام حسب ترتيب السيولة.**

.71 **أياً كانت طريقة العرض المُطبقة، يجب على الجهة الإفصاح عن المبلغ المتوقع استرداده أو تسويته بعد أكثر من اثني عشر شهراً وذلك لكل بند من بنود الأصول والالتزامات التي تجمع بين المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها (أ) بعد اثني عشر شهراً على الأكثر من تاريخ القوائم المالية، و(ب) بعدما يزيد على اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية.**

.72 عندما تقوم الجهة بتوفير سلع أو خدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح، يوفر التصنيف المنفصل للأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة في صلب قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن طريق التمييز بين صافي الأصول التي تُتداول بشكل مستمر على أنها رأس مال عامل عن تلك المستخدمة في عمليات الجهة الطويلة الأجل. كما يسلط الضوء على الأصول التي يتوقع تحقيقها ضمن دورة التشغيل الحالية، والالتزامات المستحقة التسوية خلال الفترة نفسها.

.73 بالنسبة لبعض الجهات، مثل المؤسسات المالية، يقدم عرض الأصول والالتزامات حسب الترتيب التصاعدي أو التنازلي للسيولة معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة من العرض على أساس ما هو متداول وغير متداول لأن الجهة لا تورد السلع أو الخدمات ضمن دورة تشغيلية قابلة للتحديد بوضوح.

.74 عند تطبيق الفقرة 70، يُسمح للجهة بعرض بعض أصولها والتزاماتها بتصنيفها إلى متداول وغير متداول، وعرض البعض الآخر حسب ترتيب السيولة عندما يقدم هذا العرض معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة. وقد تنشأ الحاجة إلى أساس عرض مختلط عندما يكون لدى الجهة عمليات متنوعة.

.75 تفيد المعلومات حول التواريخ المتوقعة لتحقيق الأصول والالتزامات في تقويم السيولة والملاءة المالية للجهة. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 30، الأدوات المالية: *الإفصاحات*، الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية والالتزامات المالية. وتتضمن الأصول المالية ذمماً تجارية مدينة والذمم المدينة الأخرى، وتشمل الالتزامات المالية ذمماً تجارية دائنة والذمم الدائنة الأخرى. وتعتبر المعلومات عن التاريخ المتوقع لاسترداد وتسوية الأصول والالتزامات غير النقدية مثل المخزون والمخصصات هي أيضاً مفيدة، سواء صُنِّفت الأصول والالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة.

الأصول المتداولة

.76 **يصنف أي أصل على أنه أصل متداول عندما يستوفي أياً من الضوابط التالية:**

أ. يتوقع أن يُحقَّق أو يُحتفظ به لغرض البيع أو الاستهلاك أثناء سير دورة التشغيل العادية للجهة؛ أو

ب. يحتفظ به بشكل رئيس لغرض المتاجرة؛ أو
ج. يتوقع أن يتحقق في غضون اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
د. النقد أو مُعادِلات النقد (كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 2)، ما لم يكن مقيداً من التبادل أو الاستخدام لتسوية التزام ما لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ القوائم المالية.
يجب تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها غير متداولة.

77. يستخدم هذا المعيار مصطلح الأصول غير المتداولة لتشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة والأصول المالية ذات الطبيعة الطويلة الأجل. ولا يحظر استخدام الأوصاف البديلة طالما كان المعنى واضحاً.

78. الدورة التشغيلية للجهة هي الوقت المستغرق لتحويل المدخلات أو الموارد إلى منتجات. فعلى سبيل المثال، تقوم الحكومات بتحويل الموارد إلى جهات القطاع العام حتى تتمكن من تحويل تلك الموارد إلى سلع وخدمات أو مخرجات لتحقيق النتائج الاجتماعية والسياسية والاقتصادية التي تنشدها الحكومة. وعندما تكون دورة التشغيل العادية للجهة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فإنه يفترض أن تكون مدتها اثني عشر شهراً.

79. تتضمن الأصول المتداولة الأصول (مثل الضرائب المستحقة والرسوم المستحقة على المستخدمين والغرامات والرسوم التنظيمية المستحقة والمخزون وإيرادات الاستثمار المستحقة) التي تُحقَّق أو تُستهلك أو تُباع على أنها جزء من دورة التشغيل العادية حتى عندما لا يتوقع أن تتحقق خلال اثني عشر شهرًا بعد تاريخ القوائم المالية. كما تتضمن الأصول المتداولة أصولاً محتفظاً بها بشكل رئيس لغرض المتاجرة (وتشمل الأمثلة على ذلك بعض الأصول المالية المصنفة على أنها أصول محتفظ بها لغرض المتاجرة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس والجزء المتداول من الأصول المالية غير المتداولة.

الالتزامات المتداولة

80. **يجب تصنيف الالتزام على أنه متداول عندما يستوفي أياً من الضوابط التالية:**
أ. يتوقع تسويته في دورة التشغيل العادية للجهة؛
ب. محتفظ به بشكل رئيس لغرض المتاجرة؛ أو
ج. يحل أجل استحقاقه التسوية في غضون اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية؛ أو
د. ليس للجهة حق غير مشروط بتأجيل تسوية الالتزام لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية (انظر الفقرة 84). إن شروط الالتزام التي يمكن، بناءً على خيار الطرف المقابل، أن تؤدي إلى تسوية الالتزام عن طريق إصدار أدوات حقوق الملكية لا تؤثر على تصنيفه.
يجب تصنيف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

81. تعتبر بعض الالتزامات المتداولة، مثل التحويلات الحكومية المستحقة الدفع وبعض الاستحقاقات المتعلقة بتكاليف الموظفين والتكاليف التشغيلية الأخرى، جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية للجهة. وتُصنَّف هذه البنود التشغيلية على أنها التزامات متداولة حتى لو كان من المقرر تسويتها بعد أكثر من اثني عشر شهراً من تاريخ القوائم المالية. وتنطبق نفس دورة التشغيل العادية على تصنيف أصول والتزامات الجهة. وعندما لا تكون دورة التشغيل العادية للجهة غير قابلة للتحديد بشكل واضح، فإنه يفترض أن مدتها هي اثنا عشر شهراً.

82. لا يتم تسوية الالتزامات المتداولة الأخرى على أنها جزء من دورة التشغيل العادية، ولكنها حل أجل استحقاق السداد خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية أو يحتفظ بها بشكل رئيس لغرض المتاجرة. ومن الأمثلة على ذلك، بعض الالتزامات المالية المصنفة المحتفظ بها لأغراض المتاجرة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، والسحب على المكشوف، والجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المستحقة الدفع، وضرائب الدخل والذمم الدائنة غير التجارية الأخرى. وتعتبر الالتزامات المالية التي توفر التمويل على أساس طويل الأجل (أي لا تشكل جزءاً من رأس المال العامل المستخدم في دورة التشغيل العادية للجهة) والتي

لا يحل أجل استحقاق سدادها خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية، التزامات غير متداولة، وفقاً للفقرتين 85 و86.

83. تقوم الجهة بتصنيف التزاماتها المالية على أنها التزامات متداولة عندما تحل أجل استحقاقه للتسوية خلال اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية، حتى لو:

أ. كانت المدة الأصلية أطول من فترة اثني عشر شهراً؛ و

ب. أبرمت اتفاقية ما لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات، على أساس طويل الأجل بعد تاريخ القوائم المالية وقبل اعتماد إصدار القوائم المالية.

84. إذا كانت الجهة تتوقع، ولها حرية التصرف، أن تقوم بإعادة تمويل أو تأخير التزام لمدة لا تقل عن اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية بموجب تسهيل قرض قائم، فإنها تصنف الالتزام على أنه غير متداول، حتى وإن حل أجل استحقاق تسويته خلال فترة أقصر. بالرغم من ذلك، عندما لا يكون إعادة تمويل أو تأخير الالتزام وفقاً لتصرف الجهة (على سبيل المثال، لا يوجد اتفاق على إعادة التمويل)؛ لا يُنظر في إمكانية إعادة التمويل ويصنف الالتزام على أنه متداول.

85. عندما تخل الجهة تعهداً ما بموجب اتفاقية قرض طويلة الأجل في تاريخ القوائم المالية أو قبله، بحيث يصبح الالتزام مستحق الدفع عند الطلب، يصنف الالتزام على أنه متداول، حتى وإن وافق المقرض، بعد تاريخ القوائم المالية وقبل اعتماد إصدار القوائم المالية، على عدم المطالبة بالدفع نتيجة للإخلال. ويصنف الالتزام على أنه متداول؛ لأن الجهة في تاريخ القوائم المالية، لا تتمتع بحق غير مشروط في تأجيل تسويته لمدة اثني عشر شهراً على الأقل بعد ذلك التاريخ.

86. مع ذلك، يُصنَّف الالتزام على أنه غير متداول في حال وافق المقرض بحلول تاريخ القوائم المالية على منح فترة سماح تنتهي بعد اثني عشر شهراً على الأقل بعد تاريخ القوائم المالية، والتي يمكن للجهة خلالها تصحيح الخلل لكن لا يمكن للمقرض خلالها المطالبة بالدفع الفوري.

87. فيما يخص القروض المصنفة على أنها التزامات متداولة، إذا وقعت الأحداث التالية بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية، تكون تلك الأحداث مؤهلة للإفصاح عنها على أنها أحداث لا تؤدي إلى تعديل وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 14، *الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية*:

أ. إعادة التمويل على أساس طويل الأجل؛ و

ب. تصحيح إخلال باتفاقية قرض طويلة الأجل؛ و

ج. الحصول على فترة سماح من المقرض لتصحيح إخلال باتفاقية قرض طويل الأجل تنتهي على الأقل بعد اثني عشر شهراً بعد تاريخ القوائم المالية.

المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي

88. كحد أدنى، يجب أن يشتمل صلب قائمة المركز المالي على بنود مستقلة تعرض المبالغ التالية:

أ. العقارات والآلات والمعدات؛ و

ب. العقارات الاستثمارية؛ و

ج. الأصول غير الملموسة؛ و

د. الأصول المالية (بخلاف المبالغ المبينة في (ه) و (ز) و (ح) و (ط))؛ و

ه. الاستثمارات التي يُحاسب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛ و

و. المخزون؛ و

ز. القيمة الممكن استردادها من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)؛ و

ح. الذمم المدينة من المعاملات التبادلية؛ و

ط. النقد ومعادلات النقد؛ و
ي. الضرائب والتحويلات مستحقة الدفع؛ و
ك. الذمم الدائنة بموجب المعاملات التبادلية؛ و
ل. المخصصات؛ و
م. الالتزامات المالية (بخلاف المبالغ المبينة في (ي) و (ك) و (ل))؛ و
ن. الحصص غير المسيطرة، معروضةً ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
س. صافي الأصول/ حقوق الملكية المنسوبة إلى ملاك الجهة المسيطرة.

89. يجب أن تُعرض البنود المنفصلة الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب قائمة المركز المالي، عندما يكون هذا العرض ضروريًا لفهم المركز المالي للجهة بشكل مناسب.

90. لا يحدد هذا المعيار الترتيب أو الشكل الذي يجب أن تُقدَّم البنود فيه، وتقدم الفقرة 88 لائحة بالبنود التي تختلف على نحو كبير من حيث طبيعتها أو وظيفتها بحيث تستحق عرضاً منفصلاً في صلب قائمة المركز المالي. وعُرضت نماذج توضيحية في إرشادات التنفيذ المرفقة بهذا المعيار. وبالإضافة إلى ذلك:
أ. تدرج البنود المنفصلة عندما يكون حجم أو طبيعة أو وظيفة أي بند أو مجموعة من البنود المماثلة بحيث يكون العرض المنفصل ملائماً لفهم المركز المالي للجهة؛ و
ب. يمكن تعديل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود أو مجموعة من البنود المماثلة وفقاً لطبيعة الجهة ومعاملاتها، من أجل تقديم معلومات ملائمة لفهم المركز المالي للجهة.

91. يتوقف الحكم بما إذا يجب أن تُعرض بنود إضافية على نحو منفصل على تقويم الأمور التالية:
أ. طبيعة وسيولة الأصول؛ و
ب. وظيفة الأصول ضمن الجهة؛ و
ج. مبالغ وطبيعة وتوقيت الالتزامات.

92. يشير استخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الأصول إلى اختلاف طبيعتها أو وظيفتها، ولذلك، ينبغي عرضها على أنها بنود منفصلة. فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل فئات مختلفة من العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة أو المبالغ المُعاد تقييمها وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات.

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات

93. يجب أن تقوم الجهة بالإفصاح إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المنفصلة المعروضة، مصنفة بطريقة تناسب عمليات الجهة.

94. يعتمد التفصيل المقدم في التصنيفات الفرعية على متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام وحول حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات العلاقة. وتستخدم كذلك العوامل المبينة في الفقرة 91 لتقرير أساس التصنيف الفرعي. وتختلف الإفصاحات لكل بند، فعلى سبيل المثال:
أ. تُفصل بنود العقارات والآلات والمعدات إلى فئات وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 17؛ و
ب. تُفصل الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة من رسوم المستخدمين، والضرائب، والإيرادات غير التبادلية الأخرى، والذمم المدينة من أطراف ذات علاقة والدفعات المقدمة، ومبالغ أخرى؛ و
ج. يُصنَّف المخزون وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 12، المخزون، إلى تصنيفات فرعية مثل البضاعة، ومؤن الإنتاج، والإنتاج تحت التشغيل/الأعمال تحت التنفيذ، والسلع تامة الصنع؛ و
د. تُفصل الضرائب والتحويلات مستحقة الدفع إلى ضرائب مستردة، وتحويلات مستحقة الدفع، ومبالغ مستحقة الدفع إلى أعضاء آخرين في الجهة الاقتصادية؛ و
ه. تفُصل المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين وبنود أخرى؛ و

و. تُفصل عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى رأس المال المساهم به، والفائض أو العجز المتراكم، وأي احتياطيات.

95. عندما لا يكون لدى الجهة أسهم رأسمالية، يجب عليها أن تفصح عن صافي الأصول/ حقوق الملكية، إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، مبينة بشكل منفصل ما يلي:

أ. **رأس المال المساهم به، وهو المجموع التراكمي في تاريخ القوائم المالية للمساهمات من الملاك مطروحاً منها التوزيعات على الملاك؛ و**
ب. **الفائض أو العجز المتراكم؛ و**
ج. **الاحتياطيات، بما في ذلك وصف طبيعة وغرض كل احتياطي ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و**
د. **الحصص غير المسيطرة.**

95أ. إذا قامت الجهة بإعادة تصنيف:

أ. أداة مالية قابلة للإعادة ومصنفة على أنها أداة حقوق ملكية؛ أو
ب. أداة تفرض على الجهة التزاماً بتسليم طرف آخر حصة تناسبية من صافي أصول الجهة عند التصفية فقط وتُصنف على أنها أداة حقوق ملكية؛

بين الالتزامات المالية وصافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنها يجب أن تفصح عن المبلغ المُعاد تصنيفه إلى ومن كل فئة (الالتزامات المالية أو صافي الأصول/حقوق الملكية) ووقت وسبب إعادة التصنيف.

96. لن يكون لدى العديد من جهات القطاع العام أسهم رأس مال، ولكن سيُسيطَر عليها بشكل حصري من قبل جهة قطاع عام أخرى. ومن المحتمل أن تكون طبيعة حصة الحكومة في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة مزيجاً من رأس المال المساهم به وإجمالي الفائض أو العجز المتراكم والاحتياطيات للجهة مما يعكس صافي الأصول/ حقوق الملكية المنسوبة إلى عمليات الجهة.

97. في بعض الحالات، قد تكون هنالك حصة غير مسيطرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة. فعلى سبيل المثال، على مستوى الحكومة ككل، قد تشتمل الجهة الاقتصادية على جهة قطاع عام تجارية خُصْخصَت جزئياً. وتبعاً لذلك من الممكن أن يكون هناك مساهمون من القطاع الخاص لديهم حصة مالية في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة.

98. عندما يكون لدى الجهة أسهم رأس مال بالإضافة، إلى الإفصاحات في الفقرة 95، فإنه يجب عليها أن تفصح، إما في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات عما يلي:

د. **لكل فئة من الأسهم الرأسمالية:**

(1) **عدد الأسهم المصرح بها؛ و**
(2) **عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكن غير مدفوعة بشكل كامل؛ و**
(3) **القيمة الاسمية لكل سهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛ و**
(4) **مطابقة لعدد الأسهم القائمة في بداية ونهاية السنة؛ و**
(5) **الحقوق والامتيازات والقيود المرتبطة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال؛ و**
(6) **الأسهم في الجهة التي تحتفظ بها الجهة بنفسها أو تحتفظ بها جهاتها المسيطر عليها أو جهاتها الزميلة للجهة؛ و**
(7) **الأسهم المخصصة للإصدار بموجب خيارات وعقود مبيعات أسهم، بما في ذلك الشروط والمبالغ؛ و**

ب. وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية.

قائمة الأداء المالي

الفائض أو العجز للفترة

99. يجب تضمين جميع بنود الإيرادات والمصروفات التي تُثبت في فترة معينة في الفائض أو العجز، ما لم يتطلب معيار محاسبة للقطاع العام خلاف ذلك.

100. تُضمن جميع بنود الإيرادات والمصروفات المثبتة في فترة معينة عادة في الفائض أو العجز. وهذا يتضمن آثار التغيرات في التقديرات المحاسبية. ومع ذلك، قد توجد ظروف يمكن فيها استثناء بنود محددة من فائض أو عجز الفترة الحالية. ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 3 حالتين من هذه الظروف: تصحيح الأخطاء وأثر التغيرات في السياسات المحاسبية.

101. تتناول معايير المحاسبة للقطاع العام بنوداً يمكن أن تستوفي تعريف الإيرادات أو تعريف المصروفات الواردين في هذا المعيار، لكن تُستثنى عادة من الفائض أو العجز. وتشمل الأمثلة فائض إعادة التقييم (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17) وبصفة خاصة (أ) المكاسب والخسائر التي تنشأ من ترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 4) و(ب) المكاسب والخسائر التي تنشأ من إعادة قياس الأصول المالية المتاحة للبيع (يمكن إيجاد الإرشادات حول قياس الأصول المالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 29).

المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الأداء المال

102. كحد أدنى، يجب أن يتضمن صلب قائمة الأداء المالي بنوداً منفصلة تعرض المبالغ التالية للفترة:

أ. الإيرادات؛ و

أ. تكاليف التمويل؛ و

ب. النصيب في صافي الفائض أو العجز للجهات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يُحاسب عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية؛ و

ج. مبلغ الفائض أو العجز قبل الضريبة المثبت عند استبعاد الأصول أو تسوية الالتزامات المنسوبة إلى العمليات غير المستمرة؛ و

د. الفائض أو العجز.

103. يجب الإفصاح عن البنود التالية في صلب قائمة الأداء المالي كتخصيصات لفائض أو عجز الفترة:

أ. الفائض أو العجز المنسوب إلى الحصة غير المسيطرة؛ و

ب. الفائض أو العجز المنسوب إلى ملاك الجهة المسيطرة.

104. يجب أن تُعرض البنود المنفصلة الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب قائمة الأداء المالي عندما يكون هذا العرض مناسباً لفهم الأداء المالي للجهة.

105. تختلف آثار الأنشطة المتنوعة للجهة ومعاملاتها وأحداثها الأخرى من حيث أثرها على قدرة الجهة على تلبية التزاماتها بأداء الخدمات ويساعد الإفصاح عن عناصر الأداء المالي في فهم الأداء المالي المتحقق وإجراء التوقعات حول النتائج المستقبلية. وتضاف بنود منفصلة إضافية في صلب قائمة الأداء المالي، وتُعدَّل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عناصر الأداء. وتتضمن العوامل التي ينبغي أخذها في الحسبان، الأهمية النسبية وطبيعة عناصر الإيرادات والمصروفات ووظائفهما. ولا تُجرى مقاصة بين بنود الإيرادات والمصروفات ما لم تُستوفَ الضوابط الواردة في الفقرة 48.

المعلومات التي يجب عرضها إما في صلب قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات.

106. عندما تكون بنود الإيرادات والمصروفات ذات أهمية نسبية، فإنه يجب الإفصاح عن طبيعتها ومبالغها بشكل منفصل.

107. تتضمن الظروف التي ينشأ فيها الإفصاح المنفصل عن بنود الإيرادات والمصروفات ما يلي:

أ. تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو العقارات والآلات والمعدات إلى المبلغ الممكن استرداده أو مبلغ الخدمة الممكن استرداده حسب ما هو مناسب، فضلاً عن عكس قيد هذا التخفيض؛ و
ب. عمليات إعادة هيكلة أنشطة الجهة وعكس قيد أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛ و
ج. استبعادات بنود العقارات والآلات والمعدات؛ و
د. عمليات الخصخصة أو الاستبعادات الأخرى للاستثمارات؛ و
ه. العمليات غير المستمرة؛ و
و. تسويات الدعاوى القضائية؛ و
ز. عكس قيد المخصصات الأخرى.

108. يجب أن تعرض الجهة، إما في صلب قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات، تصنيفاً فرعياً لمجموع الإيرادات مصنفة بطريقة تناسب عمليات الجهة.

109. يجب أن تُعرض الجهة، إما في صلب قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات، تحليلاً للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما بناءً على أساس طبيعة المصروفات أو وظيفتها في الجهة، أيهما يوفر معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة.

110. تُشَجَّع الجهات على أن تقوم بعرض التحليلات الواردة في الفقرة 109 في صلب قائمة الأداء المالي.

111. تُصنَّف المصروفات لتسليط الضوء على التكاليف والتكاليف المستردة من البرامج أو أنشطة معينة أو قطاعات أخرى ذات صلة بالجهة المعدّة للقوائم المالية. ويُقدَّم هذا التحليل بإحدى طريقتين.

112. يعتمد التحليل الأول على التصنيف حسب طبيعة المصروف. حيث تُجمَّع المصروفات في قائمة الأداء المالي حسب طبيعتها (على سبيل المثال، الاستهلاك ومشتريات المواد وتكاليف النقل ومنافع الموظفين وتكاليف الإعلان)، ولا يعاد تخصيصها بين المهام المختلفة ضمن الجهة. هذه الطريقة سهلة التطبيق؛ لأنه ليس من الضروري القيام بإجراء تخصيص للمصروفات التشغيلية بين التصنيفات الوظيفية. ومن الأمثلة على التصنيف من خلال استخدام طبيعة المصروف هو ما يلي:

الإيراد	X
تكاليف منافع الموظفين	X
مصروف الاستهلاك والاستنفاد	X
مصروفات أخرى	X
مجموع المصروفات	(X)
الفائض	X

113. الشكل الثاني للتحليل هو استخدام طريقة التصنيف حسب وظيفة المصروف، حيث تصنف المصروفات وفق البرنامج أو الغرض الذي وضعت من أجله، وكثيراً ما تقدم هذه الطريقة معلومات ملائمة أكثر للمستخدمين من تصنيف المصروفات حسب طبيعتها مع أن توزيع التكلفة على الوظائف قد يتطلب توزيعاً جزافياً وينطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي، ومثال على استخدام الطريقة الوظيفية لتصنيف المصروفات ما يلي:

الإيراد	x
المصروفات:	
مصروفات الصحة	(x)
مصروفات التعليم	(x)
مصروفات أخرى	(x)
الفائض	x

114. يتم بيان المصروفات المتعلقة بالوظائف الرئيسة التي تقوم بها الجهة بشكل منفصل. ففي هذا المثال، للجهة وظائف مرتبطة بمخصص الخدمات الصحية والتعليمية. وتعرض الجهة بنوداً منفصلة للمصروفات لكل من هذه الوظائف.

115. يجب أن تفصح الجهات التي تصنف المصروفات حسب الوظيفة عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات، بما في ذلك مصروف الاستهلاك والاستنفاد ومنافع الموظفين.

116. يعتمد الاختيار بين طريقة عرض المصروف بحسب الوظيفة، وطريقة عرض المصروف بحسب الطبيعة على العوامل التاريخية والتنظيمية وطبيعة الجهة. وكلتا الطريقتين تقدم مؤشراً للتكاليف التي يمكن أن تتغير، بشكل مباشر أو غير مباشر، مع مخرجات الجهة. ونظراً لأن كل طريقة عرض لها مميزاتها التي تختلف تبعاً لنوع الجهة، فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار العرض الأكثر ملائمة والأكثر موثوقية في التعبير. مع ذلك، فإنه نظراً لأن المعلومات المتعلقة بطبيعة المصروفات تكون مفيدة في توقع التدفقات النقدية المستقبلية، فإن الإفصاح الإضافي يكون مطلوباً عندما تستخدم طريقة العرض حسب التصنيف الوظيفي للمصروف. ويستخدم مصطلح منافع الموظفين الوارد في الفقرة 115 بالمعنى نفسه الذي يرد به في معيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين.

117. عندما تقدم الجهة توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة لملاكها ولديها رأس مال أسهم، فإنه يجب عليها أن تفصح، إما في صلب قائمة الأداء المالي أو في قائمة التغيرات في الأصول/حقوق الملكية أو في الإيضاحات، عن مبلغ توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة التي أُثبتت على أنها توزيعات للملاك خلال الفترة، والمبلغ ذي العلاقة للسهم الواحد.

قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية

118. يجب على الجهة أن تعرض قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية، تظهر في صُلبها ما يلي:
أ. الفائض أو العجز للفترة؛ و
ب. كل بند من الإيراد والمصروف للفترة والذي – كما تتطلبها المعايير الأخرى – يجب أن يُثبت مباشرة في صافي الأصول/حقوق الملكية، وكذلك مجموع هذه البنود؛ و
ج. مجموع الإيرادات والمصروفات للفترة (المحسوبة كمجموع البندين (أ) و(ب))، مع إظهار مجموع المبالغ المنسوبة إلى ملاك الجهة المسيطرة والحصة غير المسيطرة بشكل منفصل؛ و
د. بالنسبة لكل مكون في صافي الأصول/حقوق الملكية والمفصح عنه بشكل منفصل، آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المثبتة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.

119. بالإضافة إلى ذلك، يجب على الجهة أن تعرض إما في صلب قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو في الإيضاحات:
أ. مبالغ المعاملات مع الملاك الذين يتصرفون فيها بصفتهم ملاك، مع إظهار التوزيعات على الملاك بشكل منفصل؛ و
ب. رصيد الفوائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة وفي تاريخ القوائم المالية والحركات خلال الفترة؛ و
ج. إلى الحد الذي يُفصَح عنده عن مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل منفصل، تُجرى مطابقة بين القيمة الدفترية لكل مكون من صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير.

120. تعكس التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة بين تاريخين للقوائم المالية الزيادة أو النقص في صافي أصولها خلال الفترة.

121. يمثل التغير العام في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة مجموع الفائض أو العجز للفترة، والإيرادات والمصروفات الأخرى المثبتة مباشرة كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، مع أي مساهمات من قبل الملاك وتوزيعات للملاك بصفتهم ملاك.

122. تتضمن مساهمات الملاك والتوزيعات للملاك التحويلات بين جهتين داخل جهة اقتصادية (على سبيل المثال، تحويل من حكومة، تتصرف بصفتها مالكاً، إلى وزارة). يتم إثبات مساهمات الملاك، بصفتهم ملاك، للجهات المسيطر عليها كتعديل مباشر لصافي الأصول/ حقوق الملكية فقط عندما ينتج عنها وبشكل صريح حصص متبقية في الجهة في شكل حقوق في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

123. يتطلب هذا المعيار أن تشمل جميع بنود الإيرادات والمصروفات المثبتة في فترة معينة ضمن الفائض أو العجز، ما لم يتطلب معيار محاسبة للقطاع العام آخر خلاف ذلك. وتتطلب بعض معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى إثبات بعض البنود (مثل زيادة وانخفاض إعادة التقييم، وفروقات تحويل عملات أجنبية محددة) مباشرة على أنها تغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ونظراً لأنه من المهم أن تؤخذ في الحسبان جميع بنود الإيرادات والمصروفات في تقويم التغيرات في المركز المالي للجهة بين تاريخين للقوائم المالية، يتطلب هذا المعيار عرض قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية التي تبرز مجموع إيرادات ومصروفات الجهة، بما في ذلك تلك التي تُثبت مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

124. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 إجراء تعديلات بأثر رجعي لعكس التغيرات في السياسات المحاسبية، إلى الحد الممكن عملياً، إلا عندما تتطلب الأحكام الانتقالية المنصوص عليها في معيار محاسبة للقطاع العام آخر خلاف ذلك. كما يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 إجراء إعادة عرض للقوائم المالية لتصحيح الأخطاء بأثر رجعي، إلى الحد الممكن. وتتم التعديلات وإعادة عرض القوائم المالية بأثر رجعي على رصيد الفائض أو العجز المتراكم، ما لم يتطلب معيار محاسبة للقطاع العام تعديلاً بأثر رجعي على مكون آخر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتتطلب الفقرة 118(د) الإفصاح في قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية عن مجموع التعديلات على كل مكون في صافي الأصول/ حقوق الملكية المفصح عنها بشكل منفصل والناتجة، كلٌّ منها على حدة، من التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. ويُفصح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة وبداية الفترة.

125. يمكن تلبية المتطلبات الواردة في الفقرتين 118 و119 من خلال استخدام شكل الأعمدة لمطابقة الأرصدة الافتتاحية وأرصدة الإغلاق لكل عنصر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ويكون البديل هو عرض البنود الموضحة في الفقرة 118 في قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية فقط. وبموجب هذا المدخل، تظهر البنود المبينة في الفقرة 119 في الإيضاحات.

قائمة التدفقات النقدية

126. تقدم معلومات التدفقات النقدية لمستخدمي القوائم المالية أساساً لتقويم (أ) قدرة الجهة على توليد النقد ومعادلات النقد، و(ب) احتياجات الجهة لاستخدام التدفقات النقدية. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 2 متطلبات عرض قائمة التدفقات النقدية والإفصاحات ذات العلاقة.

الإيضاحات

الهيكل

127. الإيضاحات يجب:

أ. أن تُعرض معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة وفقاً للفقرات 132-139؛ و

ب. أن تفصح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة للقطاع العام التي لا تُعرض في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي أو قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية؛ و

ج. أن تقدم معلومات إضافية لا تُعرض في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي أو قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية، لكنها ملائمة لفهم أي من هذه القوائم.

128. يجب أن تُعرض الإيضاحات بطريقة منتظمة، ما أمكن ذلك عملياً. ويجب أن يشير كل بند من بنود قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية إلى أي معلومات ذات صلة في الإيضاحات.

129. تُعرض الإيضاحات عادة بالترتيب التالي، مما يساعد المستخدمين في فهم القوائم المالية ومقارنتها بالقوائم المالية لجهات أخرى:

أ. بيان بالالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام (انظر الفقرة 28)؛ و

ب. ملخص السياسات المحاسبية المهمة المطبقة (انظر الفقرة 132)؛ و

ج. المعلومات المؤيدة للبنود المعروضة في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي أو قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية أو قائمة التدفقات النقدية، بالترتيب الذي يعرض به كل قائمة وكل بند منفصل؛ و

د. إفصاحات أخرى بما في ذلك:

(1) الالتزامات المحتملة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 19) والارتباطات التعاقدية غير المثبتة؛ و

(2) الإفصاحات غير المالية، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية في الجهة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 30).

130. قد يكون من الضروري أو الأفضل في بعض الحالات تغيير ترتيب بنود محددة ضمن الإيضاحات. فعلى سبيل المثال، يمكن جمع المعلومات حول التغيرات في القيمة العادلة المثبتة في الفائض أو العجز مع المعلومات حول تواريخ استحقاق الأدوات المالية، مع أن المعلومات الأولى ترتبط بقائمة الأداء المالي، وترتبط المعلومات الأخيرة بقائمة المركز المالي. ومع ذلك، يُحتفظ بهيكل منتظم للإيضاحات إلى أقصى حد ممكن عملياً.

131. يمكن عرض الإيضاحات التي تقدم معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة على أنها مكون منفصل في القوائم المالية.

الإفصاح عن السياسات المحاسبية

132. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي في ملخص السياسات المحاسبية المهمة:

أ. أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛ و

ب. إلى أي مدى طبقت الجهة أي أحكام انتقالية في أي معيار محاسبة للقطاع العام؛ و

ج. السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة والملائمة لفهم القوائم المالية.

133. من المهم بالنسبة للمستخدمين الاطلاع على أساس أو أسس القياس المستخدمة في القوائم المالية (على سبيل المثال، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، صافي القيمة القابلة للتحقق، القيمة العادلة، المبلغ الممكن استرداده أو مبلغ الخدمة

الممكن استرداده) وذلك لأن الأساس الذي تُعد بناءً عليه القوائم المالية يؤثر بشكل مهم على تحليلها. وعند استخدام أكثر من أساس لقياس القوائم المالية، على سبيل المثال إعادة تقييم فئات محددة من الأصول، فإنه يكفي تقديم مؤشر على فئات الأصول والالتزامات التي يطبق عليها كل أساس من أسس القياس.

134. عند تحديد ما إذا كان ينبغي الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، تأخذ الإدارة في الحسبان ما إذا كان الإفصاح من شأنه أن يساعد المستخدمين في فهم الكيفية التي تظهر المعاملات والأحداث والأوضاع الأخرى في الأداء المالي أو المركز المالي المبلّغ عنه. ويكون الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة مفيداً بشكل خاص للمستخدمين عندما تُختار تلك السياسات من بين البدائل المسموح بها في معايير المحاسبة للقطاع العام. ومن الأمثلة على ذلك، الإفصاح عما إذا كانت الجهة تطبق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة على عقارها الاستثماري (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16، العقارات الاستثمارية). وتتطلب بعض معايير المحاسبة للقطاع العام بشكل محدد الإفصاح عن سياسات محاسبية معينة، بما في ذلك الخيارات التي تتخذها الإدارة بين مختلف السياسات التي تسمح بها هذه المعايير. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 الإفصاح عن أسس القياس المستخدمة لفئات العقارات والآلات والمعدات. كما يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 5، تكاليف الاقتراض، الإفصاح عما إذا كانت تكاليف الاقتراض تُثبت فورًا على أنها مصروفات أو تكون رسملتها على أنها جزء من تكلفة الأصول المؤهلة.

135. تأخذ كل جهة في الحسبان طبيعة عملياتها والسياسات التي يتوقع أن تفصح عنها لمستخدمي قوائمها المالية لهذا النوع من الجهات. فعلى سبيل المثال، يتوقع من جهات القطاع العام أن تفصح عن سياسة محاسبية لإثبات الضرائب والتبرعات وغير ذلك من أشكال الإيرادات غير التبادلية. من المتوقع الإفصاح عن السياسات المحاسبية لإثبات مكاسب وخسائر تحويل العملات الأجنبية عندما يكون لدى الجهة عمليات أجنبية مهمة أو معاملات بالعملات الأجنبية المهمة. ويُفصح عن السياسات المستخدمة لقياس الشهرة والحصة غير المسيطرة عندما يحدث تجميع عمليات في القطاع العام.

136. قد تكون إحدى السياسات المحاسبية مهمة بسبب طبيعة عمليات الجهة، حتى وإن لم تكن مبالغ الفترة الحالية والفترات السابقة هي مبالغ ذات أهمية نسبية. ومن المناسب أيضاً الإفصاح عن كل سياسة محاسبية مهمة لا تتطلبها بشكل محدد معايير المحاسبة للقطاع العام، لكنها تُختار وتُطبَّق وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.

137. **يجب على الجهة الإفصاح في ملخص السياسات المحاسبية المهمة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي تتخذها الإدارة، بخلاف تلك التي تنطوي على تقديرات (انظر الفقرة 140)، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للجهة والتي لها تأثير مهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية.**

138. خلال عملية تطبيق السياسات المحاسبية للجهة، تتخذ الإدارة أحكاماً متنوعة، بعيداً عن تلك التي تنطوي على تقديرات، والتي يمكن أن تؤثر بشكل مهم على المبالغ المثبتة في القوائم المالية. على سبيل المثال، تتخذ الإدارة أحكاماً في تحديد:

- ما إذا كانت الأصول عبارة عن استثمارات عقارية؛ و
- ما إذا كانت اتفاقيات تقديم السلع و/ أو الخدمات التي تنطوي على استخدام الأصول المخصصة عبارة عن عقود إيجار؛ و
- ما إذا كانت مبيعات معينة للسلع عبارة في جوهرها عن ترتيبات تمويلية ولا تؤدي من ثم إلى نشأة الإيرادات؛ و
- ما إذا كان جوهر العلاقة بين الجهة المعدّة للقوائم المالية والجهات الأخرى تشير إلى أن هذه الجهات الأخرى تخضع لسيطرة الجهة المعدّة للقوائم المالية.

139. تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بعض الإفصاحات المقدمة وفق الفقرة 137. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 38، الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى، أن تفصح الجهة عن الأحكام التي اتخذتها في تحديد ما إذا كانت تسيطر على جهة أخرى. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 16، العقارات

الاستثمارية، الإفصاح عن الضوابط التي وضعتها الجهة للتمييز بين العقار الاستثماري والعقارات التي يشغلها المالك، وبين العقارات الاستثمارية والعقارات المحتفظ بها لغرض البيع في السياق المعتاد للأعمال، عندما يكون تصنيف العقارات صعباً.

المصادر الرئيسة للتقديرات غير المؤكدة

140. يجب على الجهة أن تفصح في الإيضاحات عن معلومات حول (أ) الافتراضات الرئيسة المتعلقة بالمستقبل، و(ب) المصادر الرئيسة الأخرى للتقديرات غير المؤكدة في تاريخ القوائم المالية، التي تتضمن مخاطر مهمة تؤدي إلى تعديل ذي أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال السنة المالية القادمة. وفيما يتعلق بتلك الأصول والالتزامات، يجب أن تتضمن الإيضاحات تفاصيل:

أ. طبيعتها؛ و

ب. قيمتها الدفترية كما في تاريخ القوائم المالية.

141. يتطلب تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات تقدير تأثير الأحداث المستقبلية غير المؤكدة على تلك الأصول والالتزامات في تاريخ القوائم المالية. على سبيل المثال، في ظل عدم وجود أسعار سوق مرصودة حديثاً ومستخدمة لقياس الأصول والالتزامات التالية، فإن التقديرات الموجهة نحو المستقبل ضرورية لقياس (أ) المبلغ الممكن استرداده لبعض فئات العقارات والآلات والمعدات، (ب) أثر التقادم التقني على المخزون، و(ج) المخصصات الخاضعة للنتائج المستقبلية لدعاوى قضائية جارية. تتضمن هذه التقديرات افتراضات حول بنود مثل تعديل المخاطر للتدفقات النقدية أو معدلات الخصم المستخدمة والتغيرات المستقبلية في الأسعار التي تؤثر على التكاليف الأخرى.

142. تتعلق الافتراضات الرئيسة والمصادر الرئيسة الأخرى للتقديرات غير المؤكدة المفصح عنها وفقاً للفقرة 140 بالتقديرات التي تتطلب أحكام الإدارة الأكثر صعوبة أو الأقل موضوعية أو الأكثر تعقيداً. ومع ازدياد عدد المتغيرات والافتراضات التي تؤثر على الحل المستقبلي غير المؤكد، تصبح هذه الأحكام أقل موضوعية وأكثر تعقيداً، وعادة ما تزيد احتمالات التعديلات ذات الأهمية النسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات تبعاً لذلك.

143. إن الإفصاحات الواردة في الفقرة 140 غير مطلوبة للأصول والالتزامات التي تتضمن مخاطر مهمة بأن قيمها الدفترية قد تتغير على نحو ذي أهمية نسبية خلال السنة المالية التالية، إذا تم قياسها في تاريخ القوائم المالية بالقيمة العادلة بناءً على أسعار السوق المرصودة مؤخراً (قد تتغير القيم العادلة على نحو ذي أهمية نسبية خلال السنة المالية التالية، ولكن هذه التغيرات لن تنتج عن الافتراضات أو غيرها من مصادر التقديرات غير المؤكدة في تاريخ القوائم المالية).

144. تعرض الإفصاحات الواردة في الفقرة 140 بطريقة تساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم الأحكام التي تتخذها الإدارة بشأن المستقبل وعن مصادر رئيسة أخرى للتقديرات غير المؤكدة. تختلف طبيعة وحد المعلومات المقدمة وفقاً لطبيعة الافتراض والظروف الأخرى. ومن الأمثلة على أنواع الإفصاحات المقدمة:

أ. طبيعة الافتراض أو التقديرات غير المؤكدة الأخرى؛ و

ب. حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي تستند إليها حساباتها، بما في ذلك أسباب الحساسية؛ و

ج. الحل المتوقع لحالة عدم التأكد ونطاق النتائج المحتملة المعقولة خلال السنة المالية المقبلة فيما يتعلق بالقيم الدفترية للأصول والالتزامات المتأثرة؛ و

د. شرح للتغييرات التي أدخلت على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات إذا استمرت حالة عدم التأكد دون حل.

145. من غير الضروري الإفصاح عن معلومات الموازنة أو التوقعات في القيام بالإفصاحات الواردة في الفقرة 140.

146. عندما يكون من غير العملي الإفصاح عن نطاق الآثار المحتملة لافتراض رئيس أو مصدر رئيس آخر للتقدير غير مؤكد في تاريخ القوائم المالية، فإن على الجهة أن تفصح عن أنه من المحتمل وبشكل معقول، بناءً على المعرفة الحالية، أن النتائج في السنة المالية القادمة والتي تختلف عن الافتراضات قد تتطلب تعديلاً ذا أهمية نسبية على القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المتأثر. وفي جميع الحالات، تفصح الجهة عن طبيعة الأصل أو الالتزام المحدد (أو فئة من الأصول والالتزامات) المتأثر بالافتراض وقيمته الدفترية.

147. لا تتعلق الإفصاحات الواردة في الفقرة 137 عن أحكام معينة تتخذها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للجهة بالإفصاحات عن المصادر الرئيسة للتقديرات غير المؤكدة في الفقرة 140.

148. تتطلب معايير محاسبة القطاع العام الأخرى الإفصاح عن بعض الافتراضات الرئيسة بخلاف تلك التي ستلزم وفق الفقرة 140. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 19 الإفصاح، في حالات محددة، عن الافتراضات الرئيسة المتعلقة بالأحداث المقبلة التي تؤثر على فئات المخصصات. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 30 الإفصاح عن الافتراضات المهمة المطبقة في تقدير القيم العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية التي تدرج بالقيمة العادلة. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 الإفصاح عن الافتراضات المهمة المطبقة في تقدير القيم العادلة لبنود العقارات والآلات والمعدات المعاد تقييمها.

رأس المال

148أ. **يجب على الجهة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم أهداف وسياسات وعمليات إدارة رأس المال للجهة.**

148ب. من أجل الالتزام بالفقرة 148 (أ) تفصح الجهة عما يلي:

أ. معلومات نوعية عن أهدافها وسياساتها وعملياتها لإدارة رأس المال، بما في ذلك (على سبيل المثال لا الحصر):

(1) وصف لما تقوم بإدارته على أنه رأس مال؛ و

(2) الحالات التي تخضع فيها الجهة الخاضعة لمتطلبات رأس المال المفروضة من الخارج، وطبيعة هذه المتطلبات وكيفية إدراج هذه المتطلبات في إدارة رأس المال؛ و

(3) كيفية تحقيق أهدافها لإدارة رأس المال.

ب. ملخص البيانات الكمية عما تديره على أنه رأس المال. وتعتبر بعض الجهات بعض الالتزامات المالية (مثل بعض أشكال الدين الثانوي) على أنه جزء من رأس المال. أن تعتبر جهات أخرى أن رأس المال هو استثناء بعض مكونات حقوق الملكية (مثل المكونات الناشئة عن تحوطات التدفقات النقدية).

ج. أي تغيرات في (أ) و(ب) عن الفترة السابقة.

د. حقيقة ما إذا كانت قد التزمت خلال الفترة بأي متطلبات رأسمالية مفروضة من خارج الجهة.

ه. عواقب عدم التزام الجهة بمتطلبات رأس المال المفروضة من خارج الجهة.

ويجب أن تكون هذه الإفصاحات مبنية على المعلومات المقدمة داخلياً لكبار موظفي الإدارة في الجهة.

148ج. قد تقوم الجهة بإدارة رأس المال بعدة طرق وتخضع لعدد من متطلبات رأس المال المختلفة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تتضمن مجموعة من الجهات عدة جهات تتولى أنشطة التأمين والأنشطة المصرفية، ويمكن أن تعمل تلك الجهات أيضاً في عدة دول. عندما لا يوفر إجمالي الإفصاح عن متطلبات رأس المال وكيفية إدارة رأس المال عن معلومات مفيدة أو يحرف فهم مستخدم القوائم المالية لموارد رأس المال للجهة، يجب أن تفصح الجهة عن معلومات منفصلة لكل متطلب رأسمالي تخضع له.

الأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها صافي أصول/ حقوق ملكية

148(د). بالنسبة للأدوات المالية القابلة للإعادة المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية، يجب على الجهة الإفصاح (إلى الحد الذي لم يُفصح عنه في مكان آخر) عما يلي:

أ. ملخص بيانات كمية عن المبلغ المصنف بوصفه صافي الأصول/حقوق الملكية؛ و
ب. أهدافها وسياساتها وعملياتها لإدارة التزامها بإعادة شراء أو استرداد الأدوات عند الاقتضاء من قبل أصحاب الأداة، بما في ذلك أي تغييرات من الفترة السابقة؛ و
ج. التدفق النقدي المتوقع من استرداد أو إعادة شراء تلك الفئة من الأدوات المالية؛ و
د. معلومات عن كيفية تحديد التدفق النقدي المتوقع عند الاسترداد أو إعادة الشراء.

إفصاحات أخرى

149. يجب على الجهة أن تفصح في الإيضاحات عما يلي:
أ. مبلغ توزيعات الأرباح، أو التوزيعات المماثلة، المقترحة أو المعلنة قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، لكن غير مثبتة كتوزيع على الملاك خلال الفترة، والمبلغ ذي العلاقة للسهم الواحد؛ و
ب. مبلغ أي توزيعات أرباح أسهم ممتازة مجمعة للأرباح، أو توزيعات مماثلة، غير مثبتة.

150. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي، إن لم يُفصح عنه في مكان آخر من المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:
أ. مقر الجهة وشكلها النظامي، والدولة التي تعمل بها؛ و
ب. وصف لطبيعة عمليات الجهة وأنشطتها الأصيلة؛ و
ج. إشارة إلى التشريع ذي العلاقة الذي يحكم عمليات الجهة؛ و
د. اسم الجهة المسيطرة والجهة المسيطرة النهائية للجهة الاقتصادية (حيثما ينطبق ذلك)؛ و
ه. إذا كانت الجهة المعنية محدودة المدة، المعلومات المتعلقة بطول مدتها.

أحكام انتقالية

151. [حذفت].

152. [حذفت].

تاريخ السريان

153. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 1 يناير2018. ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل 1 يناير 2018، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

153أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153و. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153ز. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153ح. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153ط. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153ي. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**
153ك. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].**

154. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 (2000)

155. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 1].

معيار المحاسبة للقطاع العام 2

"قائمة التدفقات النقدية"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 2 "قائمة التدفقات النقدية" في الفقرات 1 - 64. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 2 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 2 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 2 (طبعة 2017م)، وأبقي على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

تحدد قائمة التدفقات النقدية (أ) مصادر التدفقات النقدية الداخلة، و(ب) البنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة القوائم المالية، و(ج) رصيد النقد في تاريخ القوائم المالية. وتُعد المعلومات حول التدفقات النقدية للجهة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. كما تسمح معلومات التدفقات النقدية للمستخدمين بتحديد كيف حصلت جهة القطاع العام على النقد الذي تطلبته لتمويل أنشطتها والطريقة التي استخدم بها ذلك النقد. عند اتخاذ وتقويم القرارات حول تخصيص الموارد- مثل استدامة أنشطة الجهة - يحتاج المستخدمون إلى فهم توقيت التدفقات النقدية ودرجة التأكد منها. وهدف هذا المعيار هو المطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومعادلات النقد للجهة باستخدام قائمة التدفقات النقدية والتي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

النطاق

1. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تعد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تعرضها على أنها جزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فترة تُعرض عنها قوائم مالية.**

2. قد تكون المعلومات حول التدفقات النقدية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية للجهة في (أ) تقويم التدفقات النقدية للجهة، و(ب) تقويم التزام الجهة بالتشريعات والأنظمة (بما في ذلك الموازنات المعتمدة في حال انطباق ذلك)، و(ج) اتخاذ القرارات بشأن ما إذا كانوا سيقدمون موارد إلى الجهة أو سيدخلون معها في معاملات. ويهتم مستخدمو القوائم المالية - بشكل عام - بكيفية توليد واستخدام الجهة للنقد ومعادلات النقد. وهذا هو الحال بغض النظر عن طبيعة أنشطة الجهة وعما إذا كان النقد يمكن اعتباره منتجاً للجهة، كما هو الحال بالنسبة لمؤسسة مالية عامة. وتحتاج الجهات إلى النقد - بشكل أساسي - للأسباب نفسها، مهما اختلفت أنشطتها الرئيسة المنتجة للإيراد. فهي تحتاج إلى النقد لدفع ثمن السلع والخدمات التي تستهلكها، ومقابلة تكاليف خدمة الدين المستمرة، وفي بعض الحالات لتقليل مستويات الدين. ومن ثم، يتطلب هذا المعيار من جميع الجهات أن تعرض قائمة التدفقات النقدية.

3. [حذفت].

4. [حذفت].

منافع معلومات التدفقات النقدية

5. تُعد المعلومات حول التدفقات النقدية للجهة مفيدة في مساعدة المستخدمين على توقع (أ) المتطلبات النقدية المستقبلية للجهة، و(ب) قدرتها على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، و(ج) قدرتها على تمويل التغيرات في نطاق وطبيعة أنشطتها. وتوفر قائمة التدفقات النقدية - أيضاً - الوسيلة التي يمكن للجهة من خلالها الوفاء بمسؤولية المحاسبة عن التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة خلال فترة القوائم المالية.

6. توفر قائمة التدفقات النقدية – عند استخدامها مع قوائم مالية أخرى - معلومات تمكن المستخدمين من تقويم التغيرات في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولتها وملاءتها) وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة والفرص. كما أنها تعزز من قابلية المقارنة بين ما تقدمه جهات مختلفة من تقارير حول أدائها التشغيلي، لأنها تزيل آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لنفس المعاملات والأحداث الأخرى.

7. غالباً ما تُستخدم معلومات التدفقات النقدية التاريخية على أنها مؤشر على مبلغ وتوقيت ودرجة تأكد التدفقات النقدية المستقبلية. وهي أيضاً مفيدة في فحص دقة التقديرات الماضية للتدفقات النقدية المستقبلية.

تعريفات

8. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

النقد يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.

مُعادِلات النقد هي استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة، تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

التدفقات النقدية هي التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة من النقد ومُعادِلات النقد.

السيطرة: تكون الجهة مسيطرة على جهة أخرى عندما تكون الجهة معرضة إلى، أو لها حقوق في، منافع متغيرة من ارتباطها بالجهة الأخرى، ويكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على الجهة الأخرى.

الأنشطة التمويلية هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين رأس المال المساهم به واقتراض الجهة.

الأنشطة الاستثمارية هي اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المُضمنة في مُعادِلات النقد.

الأنشطة التشغيلية هي أنشطة الجهة التي لا تعد أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية.

تاريخ القوائم المالية هو تاريخ آخر يوم في الفترة التي تغطيها القوائم المالية.
وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

النقد ومُعادِلات النقد

9. يُحتفظ بمُعادِلات النقد لغرض الوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل، وليس للاستثمار أو لأغراض أخرى. ولكي يعد الاستثمار معادلاً للنقد، فإنه يجب أن يكون قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ معلوم من النقد، وأن يكون عرضه لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة. وبناءً عليه، يُعد الاستثمار – عادة - معادلاً للنقد فقط عندما يكون له أجل استحقاق قصير، مثلاً، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء. تُستبعد الاستثمارات في حقوق الملكية من مُعادِلات النقد ما لم تكن - في جوهرها - مُعادِلة للنقد.

10. يُعَدُّ الاقتراض من البنوك بشكل عام – أنشطة تمويلية. وبالرغم من ذلك، في بعض الدول، يشكل السحب على المكشوف من البنوك، الذي يكون واجب السداد عند الطلب، جزءً لا يتجزأ من إدارة النقد لدى الجهة. في هذه الظروف، يُضمن السحب على المكشوف من البنوك على أنه أحد مكونات النقد ومُعادِلات النقد. ومن خصائص مثل هذه الترتيبات البنكية أنَّ رصيد الحساب البنكي يتقلب - غالباً - من كونه موجباً ليصبح مكشوفاً.

11. يُستبعد من التدفقات النقدية الحركات بين البنود التي تشكل نقداً أو مُعادِلات نقد نظراً لأن هذه المكونات تعد جزءاً من إدارة النقد لدى الجهة وليست جزءاً من أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وتشمل إدارة النقد استثمار النقد الفائض في مُعادِلات النقد.

الجهة الاقتصادية

12. لأغراض التقرير المالي، يُستخدم مصطلح "الجهة الاقتصادية" في هذا المعيار بمعنى مجموعة من الجهات تشمل الجهة المسيطرة وأي جهات مسيطر عليها.

13. تتضمن المصطلحات الأخرى التي تستخدم أحياناً للإشارة إلى الجهة الاقتصادية "الجهة الإدارية"، و"الجهة المالية"، و"الجهة الموحدة"، و"المجموعة".

14. قد تتضمن الجهة الاقتصادية جهات ذات أهداف تتعلق بتنفيذ سياسات اجتماعية بالإضافة إلى أهداف تجارية. فعلى سبيل المثال، قد تكون وزارة إسكان جهة اقتصادية تتضمن جهات توفر مساكن بمقابل رمزي، بالإضافة إلى جهات أخرى توفر سكناً على أساس تجاري.

المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة

15. توفر الأصول وسيلة للجهات لتحقق أهدافها. وغالباً ما توصف الأصول التي تُستخدم في تقديم السلع والخدمات وفقاً لأهداف الجهة، ولا تُولد - بشكل مباشر - تدفقات نقدية صافية، بأنها أصول تنطوي على خدمات متوقعة. أما الأصول التي تُستخدم لتوليد تدفقات نقدية صافية، فغالباً ما توصف بأنها تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية. ولكي يكون هذا المعيار شاملاً لجميع الأغراض التي تستخدم فيها الأصول، فإنه يستخدم مصطلح "المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة" لوصف السمة الأساسية للأصول.

منشآت قطاع الأعمال الحكومية

16. [حذفت].

صافي الأصول/ حقوق الملكية

17. يُستخدم مصطلح "صافي الأصول/حقوق الملكية" في هذا المعيار للإشارة إلى القيمة المتبقية في قائمة المركز المالي (الأصول مطروحاً منها الالتزامات). قد يكون صافي الأصول/حقوق الملكية موجباً أو سالباً. ويجوز أن تُستخدم مصطلحات أخرى بدلاً من "صافي الأصول/حقوق الملكية"، شريطة أن يكون معناها واضحاً.

عرض قائمة التدفقات النقدية

18. **يجب أن تعرض قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة بحسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.**

19. تعرض الجهة تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالطريقة الأنسب لأنشطتها. ويوفر التصنيف بحسب النشاط معلومات تسمح للمستخدمين بتقدير تأثير تلك الأنشطة على المركز المالي للجهة، وعلى مبلغ ما تمتلكه من نقد ومُعادِلات النقد. وقد تستخدم هذه المعلومات - أيضاً - في تقويم العلاقات بين تلك الأنشطة.

20. قد تتضمن المعاملة الواحدة تدفقات نقدية تُصنف بشكل مختلف. على سبيل المثال: عندما يتضمن التسديد النقدي لقرض كلاً من الفائدة وأصل القرض، فيمكن أن يُصنف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي، ويُصنف عنصر أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

الأنشطة التشغيلية

21. يُعد مبلغ صافي التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية مؤشراً رئيساً على المدى الذي يتم به تمويل عمليات الجهة:

أ. عن طريق الضرائب (بشكل مباشر وبشكل غير مباشر)؛ أو

ب. من متلقي السلع والخدمات التي تقدمها الجهة.

ويساعد مبلغ صافي التدفقات النقدية - أيضاً - في إظهار قدرة الجهة على المحافظة على قدرتها التشغيلية، وتسديد الالتزامات، وتسديد توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة إلى مالكها، والقيام باستثمارات جديدة، دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتوفر التدفقات النقدية التشغيلية الموحدة للحكومة ككل مؤشراً على المدى الذي قد مولت به

الحكومة أنشطتها الحالية من خلال الضرائب والرسوم. وتُعد المعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة، عند استخدامها مع معلومات أخرى، في توقع التدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

22. تُستمد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية - بشكل رئيس - من الأنشطة المولدة للنقد الرئيسة للجهة. من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

أ. المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛ و
ب. المقبوضات النقدية من الرسوم التي تُستوفى مقابل السلع والخدمات التي تقدمها الجهة؛ و
ج. المقبوضات النقدية من المنح أو التحويلات والمخصصات المالية أخرى أو اعتمادات الموازنة الأخرى المقدمة من الحكومة المركزية[1] أو جهات قطاع عام أخرى؛ و
د. المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى؛ و
ه. المدفوعات النقدية إلى جهات قطاع عام أخرى لتمويل عملياتها (لا تتضمن القروض)؛ و
و. المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات؛ و
ز. المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم؛ و
ح. المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية من قبل منشأة التأمين، مقابل أقساط التأمين والمطالبات والدفعات السنوية، والمنافع الأخرى بموجب وثائق التأمين؛ و
ط. المدفوعات النقدية للضرائب المحلية على العقارات أو الضرائب المحلية على الدخل (حيثما يكون ذلك منطبقاً) فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية؛ و
ي. المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة؛ و
ك. المقبوضات أو المدفوعات النقدية من العمليات غير المستمرة؛ و
ل. المقبوضات أو المدفوعات النقدية المتعلقة بالتسويات القضائية.

قد ينشأ عن بعض المعاملات، مثل بيع بند من بنود الآلات، مكسب أو خسارة تُضمن في الفائض أو العجز. وتعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل هذه المعاملات تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية. بالرغم من ذلك، تعد المدفوعات النقدية لإنشاء أو اقتناء أصول يُحتفظ بها للتأجير للغير ولاحقاً يُحتفظ بها للبيع كما هو موضح في الفقرة 83أ من معيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات، تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. وتُعد المقبوضات النقدية من الإيجارات ومن المبيعات اللاحقة لمثل هذه الأصول – أيضاً - تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

23. قد تحتفظ الجهة بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة، حيث تشبه في هذه الحالة المخزون المُقتنى - تحديداً - لإعادة البيع. وبناءً عليه، تُصنَّف التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع أوراق مالية يحتفظ بها للتعامل أو المتاجرة على أنها أنشطة تشغيلية. وبالمثل، تُصنَّف - عادة - السلف والقروض النقدية التي تقدمها المؤسسات المالية العامة على أنها أنشطة تشغيلية نظراً لأنها تتعلق بالنشاط المولد للنقد الرئيس لتلك الجهات.

24. في بعض الدول، تقوم الحكومات أو جهات قطاع عام أخرى بتخصيص أو اعتماد أموال لتمويل عمليات جهة، ولا يكون هناك تمييز واضح للتصرف في تلك الأموال بين الأنشطة الحالية، والأعمال الرأسمالية، ورأس المال المساهم به. وعندما تكون الجهة غير قادرة على أن تحدد - بشكل منفصل - المخصصات أو اعتمادات الموازنة على أنها أنشطة حالية، أو أعمال رأسمالية، أو رأس مال مساهم به، فإنه يتعين تصنيف المخصصات أو اعتمادات الموازنة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ويتعين الإفصاح عن هذه الحقيقة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

الأنشطة الاستثمارية

25. يُعد الإفصاح – بشكل منفصل - عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهماً نظراً لأن التدفقات النقدية تعبر عن مدى ما تم من تدفقات نقدية خارجة على موارد يقصد بها أن تسهم في تقديم الجهة للخدمات مستقبلاً. والتدفقات النقدية الخارجة المؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة استثمارية هي – فقط – تلك التي ينتج عنها أصل يُثبت

---

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

في قائمة المركز المالي. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

أ. المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتتضمن هذه المدفوعات تلك المتعلقة بتكاليف التطوير المُرسملة، والعقارات والآلات والمعدات المُنشأة ذاتياً؛ و

ب. المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى؛ و

ج. المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين صادرة عن جهات أخرى، والحصص في المشاريع المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات التي تعد مُعادِلة للنقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛ و

د. المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين صادرة عن جهات أخرى، والحصص في المشاريع المشتركة (بخلاف المقبوضات النقدية من تلك الأدوات التي تعد مُعادِلة للنقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛ و

ه. السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من قبل مؤسسة مالية عامة)؛ و

و. المقبوضات النقدية من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من قبل مؤسسة مالية عامة)؛ و

ز. المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المقايضات، باستثناء عندما يُحتفظ بالعقود لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية؛ و

ح. المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المقايضات، باستثناء ما يُحتفظ به من العقود لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو عندما تُصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن عقد على أنه تحوّط لمركز قابل للتحديد، فإن التدفقات النقدية للعقد تُصنَّف بنفس طريقة تصنيف التدفقات النقدية للمركز المتحوّط له.

الأنشطة التمويلية

26. يُعد الإفصاح – بشكل منفصل – عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية مهماً، نظراً لكونه مفيد في توقع المطالبات على التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال للجهة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

أ. المتحصلات النقدية من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن، وقروض، وكمبيالات، وسندات، وقروض مضمونة برهن عقاري، وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل؛ و

ب. التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛ و

ج. المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد إيجار تمويلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

27. **يجب على الجهة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي مما يلي:**

أ. الطريقة المباشرة، وبموجبها يُفصح عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو

ب. الطريقة غير المباشرة، وبموجبها يُعدل الفائض أو العجز بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وبنود الإيرادات أو المصروفات المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

28. تُشجع الجهات على التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة. توفر الطريقة المباشرة معلومات (أ) قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، و(ب) لا تكون متاحة بموجب الطريقة غير المباشرة. بموجب الطريقة المباشرة يمكن الحصول على المعلومات عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

أ. من السجلات المحاسبية للجهة؛ أو
ب. بتعديل الإيرادات التشغيلية والمصروفات التشغيلية (بالنسبة لمؤسسة مالية عامة: إيراد الفائدة والإيرادات المماثلة لها، ومصروف الفائدة والأعباء المماثلة لها)، والبنود الأخرى في قائمة الأداء المالي بما يلي:
(1) التغيرات - خلال الفترة - في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛ و
(2) البنود غير النقدية الأخرى؛ و
(3) البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية هي تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

29. تُشجع – أيضاً - الجهات التي تقوم بالتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة على تقديم مطابقة بين الفائض/العجز من الأنشطة العادية وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. ويجوز تقديم هذه المطابقة على أنها جزء من قائمة التدفقات النقدية أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

30. بموجب الطريقة غير المباشرة، يُحدد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من خلال تعديل الفائض أو العجز من الأنشطة العادية بآثار ما يلي:
أ. التغيرات - خلال الفترة - في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛ و
ب. البنود غير النقدية، مثل الاستهلاك، والمخصصات، والضرائب المؤجلة، ومكاسب وخسائر العملات الأجنبية غير المحققة، وفوائض الجهات الزميلة غير الموزعة، والحصص غير المسيطرة؛ و
ج. جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية هي تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.
د. [حذفت].

التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

31. **يجب على الجهة التقرير - بشكل منفصل - عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، باستثناء ما يتم التقرير عنه على أساس صافٍ من التدفقات النقدية الموضحة في الفقرتين 32 و35.**

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صافٍ

32. **يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية التالية على أساس صافٍ:**
أ. المقبوضات النقدية المحصلة والمدفوعات المسددة بالنيابة عن العملاء أو دافعي الضرائب أو المستفيدين، عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة الطرف الآخر (العميل، أو المكلف بالضرائب، أو المستفيد) وليس أنشطة الجهة؛ و
ب. المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي تكون معدلات دورانها سريعة، ومبالغها كبيرة، وآجال استحقاقها قصيرة.

33. تشير الفقرة 32(أ) - فقط - إلى المعاملات التي تكون الأرصدة النقدية الناتجة عنها مسيطر عليها من قبل الجهة المعدة للقوائم المالية. ومن أمثلة مثل هذه المقبوضات والمدفوعات النقدية ما يلي:
أ. تحصيل الضرائب من قبل مستوى من الحكومة نيابة عن مستوى آخر من الحكومة، ولا يتضمن ذلك الضرائب التي تحصلها حكومة لاستخدامها الخاص كجزء من ترتيب لتقاسم الضرائب؛ و
ب. قبول وتسديد الودائع تحت الطلب من قبل مؤسسة مالية عامة؛ و
ج. الأموال المحتفظ بها للعملاء من قبل جهة استثمارية أو جهة إدارة أوقاف؛ و
د. الإيجارات المحصلة نيابة عن ملاك العقارات والمدفوعة لهم.

34. من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة 32(ب) السلف المقدمة، والتسديدات لما يلي:
أ. شراء وبيع الاستثمارات؛ و
ب. عمليات الاقتراض قصيرة الأجل الأخرى، على سبيل المثال، تلك التي تكون فترة استحقاقها ثلاثة أشهر أو أقل.

35. يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن كلٍ من الأنشطة التالية لمؤسسة مالية عامة على أساس صافٍ:
أ. المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بقَبول وتسديد الودائع التي لها تاريخ استحقاق ثابت؛ و
ب. إيداع الودائع في مؤسسات مالية أخرى وسحبها منها؛ و
ج. السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء، وتسديد تلك السلف والقروض.

التدفقات النقدية بعملة أجنبية

36. يجب أن تُسجل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للجهة من خلال تطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على المبلغ بالعملة الأجنبية.

37. يجب أن تُترجم التدفقات النقدية لجهة أجنبية مسيطر عليها بأسعار الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

38. يتم التقرير عن التدفقات النقدية المُقومة بعملة أجنبية، بطريقة تتفق مع معيار المحاسبة للقطاع العام 4، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية. وهذا يسمح باستخدام سعر صرف يقارب السعر الفعلي. على سبيل المثال، يمكن استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف للفترة في تسجيل المعاملات بعملة أجنبية، أو في ترجمة التدفقات النقدية لجهة أجنبية مسيطر عليها. ولا يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 4 باستخدام سعر الصرف في تاريخ القوائم المالية عند ترجمة التدفقات النقدية لجهة أجنبية مسيطر عليها.

39. لا تُعد المكاسب والخسائر غير المحققة الناشئة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية تدفقات نقدية. وبالرغم من ذلك، فإنه يتم التقرير في قائمة التدفقات النقدية عن أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية من أجل مطابقة النقد ومُعادِلات النقد في بداية ونهاية الفترة. ويُعرض هذا المبلغ - بشكل منفصل - عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويتضمن الفروقات - إن وجدت - في حالة ما إذا تم التقرير عن هذه التدفقات النقدية بأسعار صرف نهاية الفترة.

الفائدة وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة

40. يجب أن يُفصح - بشكل منفصل - عن كلٍ من التدفقات النقدية من الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، المستلمة والمدفوعة. ويجب أن تُصنف كل منها - بطريقة متسقة من فترة إلى أخرى - على أنها إما أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية.

41. يُفصح عن مجموع مبلغ الفائدة المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية، سواء أُثبتت على أنها مصروف في قائمة الأداء المالي، أو تمت رسملتها وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة للقطاع العام 5، تكاليف الاقتراض.

42. تُصنف الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المستلمة – عادةً - على أنها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمؤسسة المالية العامة. بالرغم من ذلك، لا يوجد إجماع على تصنيف هذه التدفقات النقدية بالنسبة للجهات الأخرى. فيمكن أن تُصنَّف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تشغيلية نظراً لأنها تدخل في تحديد الفائض أو العجز. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنَّف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، نظراً لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية، أو عوائد على استثمارات.

43. يمكن أن تُصنف توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي نظراً لأنها تعد تكلفة للحصول على موارد مالية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تُصنَّف توزيعات الأرباح أو التوزيعات المممماثلة المدفوعة على أنها أحد مكوّنات التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من أجل مساعدة المستخدمين على تحديد قدرة الجهة على القيام بهذه المدفوعات من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على صافي الفائض

44. يجب أن يُفصح - بشكل منفصل - عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على صافي الفائض، ويجب أن تُصنف على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها - بشكل محدد - بالأنشطة التمويلية والاستثمارية.

45. جهات القطاع العام – بشكل عام - معفاة من الضرائب على صافي الفائض. وبالرغم من ذلك، قد تعمل بعض جهات القطاع العام في ظل أنظمة معادلة للضرائب حيث تفرض الضرائب بالطريقة نفسها التي تُفرض بها على منشآت القطاع الخاص.

46. تنشأ الضرائب على صافي الفائض عن معاملات ينشأ عنها تدفقات نقدية تُصنف على أنها أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية في قائمة التدفقات النقدية. وبينما قد يكون من الممكن ربط مصروف الضريبة بسهولة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، إلا أنه – غالباً - يكون من غير العملي ربط التدفقات النقدية الضريبية المتعلقة بها، والتي قد تنشأ في فترة مختلفة عن فترة التدفقات النقدية للمعاملة التي نشأت عنها الضريبة. وبناءً عليه، تُصنَّف –عادة - الضرائب المدفوعة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. وبالرغم من ذلك، عندما يكون من الممكن - عملياً - ربط التدفق النقدي الضريبي المتعلقة بمعاملة فردية ينشأ عنها تدفقات نقدية تُصنف على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية، فإن التدفق النقدي الضريبي يُصنف على أنه نشاط استثماري أو تمويلي، بحسب ما هو مناسب. عندما تُخصص التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من فئة واحدة من الأنشطة، فإنه يُفصح عن مجموع مبلغ الضرائب المدفوعة.

الاستثمارات في الجهات المسيطر عليها والجهات الزميلة والمشروعات المشتركة

47. عند المحاسبة عن استثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك أو جهة مسيطر عليها تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة، فإن الجهة المستثمرة تقصر تقريرها - في قائمة التدفقات النقدية - على التدفقات النقدية بينها وبين الجهة المستثمر فيها، على سبيل المثال، على توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة والسلف.

48. الجهة التي تقوم بالتقرير عن حصتها في جهة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، تُضمن - في قائمة التدفقات النقدية - التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك، والتوزيعات، والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين الجهة الزميلة أو المشروع المشترك.

الاستحواذ على جهات مسيطر عليها ووحدات تشغيلية أخرى، واستبعادها

49. يجب أن تُعرض التدفقات النقدية المجمعة الناشئة عن معاملات الاستحواذ على جهات مسيطر عليها أو وحدات تشغيلية أخرى، ومعاملات استبعادها - بشكل منفصل- وأن تُصنف على أنها أنشطة استثمارية.

50. فيما يتعلق بكل من معاملات الاستحواذ على جهات مسيطر عليها أو وحدات تشغيلية أخرى، ومعاملات استبعادها، خلال الفترة، فإنه يجب على الجهة أن تفصح - بصورة مجمعة - عن كلٍ مما يلي:
أ. مجموع مقابل الشراء أو الاستبعاد؛ و
ب. الجزء من مقابل الشراء أو الاستبعاد المسدد عن طريق نقد ومُعادِلات نقد؛ و
ج. مبلغ النقد ومُعادِلات النقد في الجهة المسيطر عليها أو الوحدة التشغيلية المستحوذ عليها أو المستبعدة؛ و
د. مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقد أو مُعادِلات النقد، المثبتة من قبل الجهة المسيطر عليها أو الوحدة التشغيلية المستحوذ عليها أو المستبعدة، ملخصة بحسب كل فئة رئيسة.

50أ. لا يلزم الجهة الاستثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، أن تطبق الفقرة 50(ج) أو الفقرة 50(د) على استثمار في جهة مسيطر عليها يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. ولا يلزم الجهة المسيطرة التي ليست في حد ذاتها جهة استثمارية أن تطبق الفقرة 50(ج) أو الفقرة 50(د)

على استثمار في جهة استثمارية مسيطر عليها إلى الحد الذي يتم عنده قياس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

51. إن عرض آثار التدفقات النقدية لمعاملات الاستحواذ على الجهات المسيطر عليها والوحدات التشغيلية الأخرى ومعاملات استبعادها - بشكل منفصل - كبنود مستقلة، مع الإفصاح - بشكل منفصل - عن مبالغ الأصول والالتزامات المقتناة أو المستبعدة؛ يساعد على تمييز تلك التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الأخرى. لا تُطرح آثار التدفقات النقدية لمعاملات الاستبعاد من آثار التدفقات النقدية لمعاملات الاستحواذ.

52. يتم التقرير عن المبلغ المجمع للنقد المدفوع، أو المستلم، على أنه مقابل الشراء أو البيع في قائمة التدفقات النقدية بالصافي بعد طرح النقد ومُعادِلات النقد المقتناة أو المستبعدة.

52أ. يجب أن تُصنف التدفقات النقدية الناشئة عن التغيرات في حصص الملكية في جهة مسيطر عليها، لا ينتج عنها فقدان السيطرة، على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية، ما لم تكن الجهة المسيطر عليها محتفظاً بها من قبل جهة استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، أو محتفظاً بها من خلال جهة استثمارية مسيطر عليها، ويُتطلب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

52ب. تتم المحاسبة عن التغيرات في حصص الملكية في جهة مسيطر عليها، التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة، على أنها معاملات حقوق ملكية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 35)، مثل قيام الجهة المسيطرة بالشراء أو البيع اللاحق لأدوات حقوق ملكية جهة مسيطر عليها، ما لم تكن الجهة المسيطر عليها محتفظاً بها من قبل جهة استثمارية، أو محتفظاً بها من خلال جهة استثمارية مسيطر عليها، ويُتطلب أن تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وبناءً على ذلك، تُصنف التدفقات النقدية الناتجة بنفس طريقة تصنيف المعاملات الأخرى الموضحة في الفقرة 26.

53. يُفصح عن أصول والتزامات الجهة المسيطر عليها أو الوحدة التشغيلية المستحوذ عليها أو المستبعدة، بخلاف النقد أو مُعادِلات النقد - فقط - حينما تكون الجهة المسيطر عليها أو الوحدة قد أثبتت سابقاً هذه الأصول أو الالتزامات. فعلى سبيل المثال، حينما يُستحوذ على جهة قطاع عام تعد تقاريرها بموجب الأساس النقدي من قبل جهة قطاع أخرى، فإن الجهة المستحوذة لن تكون مطالبة بالإفصاح عن أصول والتزامات الجهة المستحوذ عليها (بخلاف النقد ومُعادِلات النقد)، لأن تلك الجهة لم تكن قد أثبتت الأصول غير النقدية أو الالتزامات غير النقدية.

المعاملات غير النقدية

54. يجب أن تُستبعد المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام نقد أو مُعادِلات نقد من قائمة التدفقات النقدية. ويجب أن يُفصح عن مثل هذه المعاملات في مكان آخر في القوائم المالية بطريقة توفر جميع المعلومات ذات الصلة عن هذه الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

55. لا يوجد للعديد من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية تأثير مباشر على التدفقات النقدية الحالية، رغم أنها تؤثر على هيكل رأس مال وأصول الجهة. يتفق استبعاد المعاملات غير النقدية - من قائمة التدفقات النقدية - مع هدف قائمة التدفقات النقدية، حيث أن هذه البنود لا تنطوي على تدفقات نقدية في الفترة الحالية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

أ. اقتناء أصول من خلال مبادلة أصول، أو تحمل التزامات متعلقة - بشكل مباشر - بتلك الأصول، أو من خلال عقد إيجار تمويلي؛ و

ب. تحويل دين إلى حقوق ملكية.

مكونات النقد ومُعادِلات النقد

56. يجب على الجهة أن تفصح عن مكونات النقد ومُعادِلات النقد، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ في قائمة تدفقاتها النقدية والبنود المعادلة لها التي تم التقرير عنها في قائمة المركز المالي.

57. نظراً لتنوع ممارسات إدارة النقد والترتيبات البنكية في مختلف حول العالم، ومن أجل الالتزام بمعيار المحاسبة للقطاع العام 1؛ تُفصح الجهة عن السياسة التي تطبقها لتحديد مكونات النقد ومُعادِلات النقد.

58. يتم التقرير عن تأثير أي تغيير في سياسة تحديد مكونات النقد ومُعادِلات النقد، على سبيل المثال، تغيير في تصنيف أدوات المالية عُدت سابقاً جزءاً من محفظة استثمارات الجهة، وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.

إفصاحات أخرى

59. يجب على الجهة أن تفصح - مع تعليق من قبل الإدارة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية - عن مبلغ الأرصدة المهمة من النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل الجهة، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل الجهة الاقتصادية.

60. هناك ظروف متنوعة تكون فيها أرصدة النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل الجهة غير متاحة للاستخدام من قبل الجهة الاقتصادية. ومن أمثلتها أرصدة النقد ومُعادِلات النقد المحتفظ بها من قبل جهة مسيطر عليها تعمل في دولة تُطبق فيها ضوابط رقابية على صرف العملات، أو قيود نظامية أخرى عندما لا تكون الأرصدة متاحة للاستخدام العام من قبل الجهة المسيطرة أو الجهات الأخرى المسيطر عليها.

61. قد تكون المعلومات الإضافية ملائمة للمستخدمين لفهم المركز المالي للجهة وسيولتها. ويُشجع على الإفصاح عن هذه المعلومات - مع وصف في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، ويمكن أن يشمل هذا الإفصاح:
أ. مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي يمكن أن تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية، ولتسوية الارتباطات الرأسمالية، بما في ذلك أي قيود على استخدام هذه التسهيلات؛ و
ب. [حذفت].
ج. مبلغ وطبيعة الأرصدة النقدية المفروض عليها قيود.

62. حينما تُعَد المخصصات المالية أو اعتمادات الموازنة على أساس نقدي، فإن قائمة التدفقات النقدية يمكن أن تساعد المستخدمين على فهم العلاقة بين أنشطة أو برامج الجهة ومعلومات موازنة الحكومة. راجع معيار المحاسبة للقطاع العام 1 للاطلاع على مناقشة مختصرة حول مقارنة الأرقام الفعلية وأرقام الموازنة.

تاريخ السريان

63. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل..............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

63أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 2].

63ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 2].

63ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 2].

63د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 2].

63هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 2].

64. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام .

معيار المحاسبة للقطاع العام 3

"السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" في الفقرات 1-61. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 3 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 3 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 3 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.
تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد ضوابط اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية ومتطلبات الإفصاح لكل من (أ) التغيرات في السياسات المحاسبية، و(ب) التغيرات في التقديرات المحاسبية، و(ج) تصحيح الأخطاء. ويُقصد من المعيار تعزيز ملاءمة وموثوقية القوائم المالية للجهة، وقابلية تلك القوائم المالية للمقارنة عبر الزمن وللمقارنة مع القوائم المالية للجهات الأخرى.

2. حُددت متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية - باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية - في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*.

النطاق

3. **يجب أن يُطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وعند المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء الفترات السابقة.**

4. إن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة وللتعديلات بأثر رجعي التي تُجرَى لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية، لم تُؤخذ في الاعتبار في هذا المعيار؛ لأنها لا تنطبق على العديد من جهات القطاع العام. وتحتوي معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية التي تتناول ضرائب الدخل على إرشادات حول معالجة الآثار الضريبية.

5. [حذفت].

6. [حذفت].

تعريفات

7. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبق من قبل الجهة في إعداد وعرض القوائم المالية.

التغير في التقدير المحاسبي هو تعديل في القيمة الدفترية لأصل أو التزام، أو تعديل في مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، ينتج عن تقويم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والتعهدات المرتبطة بالأصول والالتزامات. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم فهي ليست تصحيحاً لأخطاء.

غير عملي يكون تطبيق متطلب ما غير عملي عندما لا تستطيع الجهة تطبيقه بعد أن تكون قد استنفدت جميع الجهود المعقولة للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة معينة، يكون من غير العملي أن يُطبق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ إذا:

أ. كانت آثار التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، غير قابلة للتحديد؛ أو

ب. كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب افتراضات عن ماهية نية الإدارة التي كان يمكن أن تكون في تلك الفترة؛ أو

ج. كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ، وكان من المستحيل – بشكل موضوعي - تمييز المعلومات حول تلك التقديرات التي:

(1) توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ)، الذي كان يجب فيه إثبات أو قياس هذه المبالغ، أو الإفصاح عنها؛ و

(2) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار؛ عن المعلومات الأخرى.

أخطاء فترة سابقة هي حذف من أو تحريف في القوائم المالية للجهة، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، ينشأ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام معلومات تعبر بموثوقية:

أ. كانت متاحة عند اعتماد إصدار القوائم المالية لتلك الفترات؛ و

ب. كان يمكن - بشكل معقول - توقع أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية.

وتتضمن مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.

التطبيق المستقبلي لتغيير في سياسة محاسبية ولإثبات أثر تغير في تقدير محاسبي، هو على التوالي:

أ. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي تحدث بعد التاريخ الذي غُيِّرت فيه السياسة؛ و

ب. إثبات أثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغير.

التطبيق بأثر رجعي هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع كما لو كانت تلك السياسة تُطبق دائماً.

إعادة العرض بأثر رجعي هو تصحيح الإثبات والقياس والإفصاح لمبالغ عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث مطلقاً.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الأهمية النسبية

8. يتطلب تقويم ما إذا كان الحذف أو التحريف يؤثر على قرارات المستخدمين، ومن ثم يكون ذا أهمية نسبية، أخذ خصائص هؤلاء المستخدمين في الحسبان. ويفترض أن يكون لدى المستخدمين قدر معقول من المعرفة بالقطاع العام والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة، وأن يكون لديهم استعداد لدراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. وبناءً عليه، يلزم أن يأخذ التقويم في الحسبان كيف يُتوقع - بشكل معقول – أن يتأثر المستخدمون الذين لديهم مثل تلك الخصائص عند اتخاذ وتقويم القرارات.

السياسات المحاسبية

اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

9. عندما ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام - بشكل محدد - على معاملة أو حدث آخر أو وضع، فإنه يجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المنطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق المعيار.

10. تحدد معايير المحاسبة للقطاع العام سياسات محاسبية خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى أنه ينتج عنها قوائم مالية تحتوي على معلومات ملائمة وتعبر بموثوقية عن المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي تنطبق عليها. ولا يلزم تطبيق تلك السياسات عندما يكون أثر تطبيقها غير ذي أهمية نسبية. وبالرغم من ذلك، فإنه من غير المناسب القيام بخروج - غير ذي أهمية نسبية - عن معايير المحاسبة للقطاع العام، أو ترك خروج - غير ذي أهمية نسبية - عن معايير المحاسبة للقطاع العام بدون تصحيح، لتحقيق عرض معين للمركز المالي للجهة، أو لأدائها المالي، أو لتدفقاتها النقدية.

11. ترافق معايير المحاسبة للقطاع العام إرشادات لمساعدة الجهات على تطبيق متطلباتها. وتنص جميع هذه الإرشادات على ما إذا كانت تُعد جزءًا لا يتجزأ من معايير المحاسبة للقطاع العام. الإرشادات التي تُعد جزءًا لا يتجزأ من معايير المحاسبة للقطاع العام تُعد إلزامية. أما الإرشادات التي لا تُعد جزءًا لا يتجزأ من معايير المحاسبة للقطاع العام، فلا تتضمن متطلبات للقوائم المالية.

12. في حال عدم وجود معيار محاسبة للقطاع العام ينطبق - بشكل محدد - على معاملة أو حدث آخر أو وضع، فإنه

يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات؛ وتعبر - بموثوقية - عن المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛ وتتوافر فيها الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للفهم، ومناسبة التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق؛ وتأخذ في الحسبان القيود على المعلومات المُضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام والتوازن بين الخصائص النوعية.

13. [حذفت].

14. عند اتخاذ الحكم الموضح في الفقرة 12، يجب على الإدارة أن ترجع إلى المصادر التالية وتنظر في إمكانية انطباقها بحسب الترتيب التالي:
أ. المتطلبات في معايير المحاسبة للقطاع العام التي تتناول مسائل مماثلة وذات علاقة؛ و
ب. تعريفات وضوابط إثبات وقياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، الموضحة في إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.

15. عند اتخاذ الحكم الموضح في الفقرة 12، يمكن للإدارة - أيضاً – أن تنظر فيما يلي (أ) أحدث إصدارات الجهات الأخرى الواضعة للمعايير و(ب) الممارسات المقبولة في القطاع العام أو القطاع الخاص، فقط إلى الحد الذي لا تتعارض فيه هذه الممارسات مع المصادر الواردة في الفقرة 14. وتتضمن الأمثلة على هذه الإصدارات إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة لها.

اتساق السياسات المحاسبية

16. يجب على الجهة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية - بشكل متسق - على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع المتماثلة، ما لم يتطلب معيار محاسبة للقطاع العام أو يسمح - بشكل محدد - بتصنيف للبنود التي قد تكون سياسات مختلفة مناسبة لها. وإذا كان أحد معايير المحاسبة للقطاع العام يتطلب أو يسمح بهذا التصنيف، فإنه يجب اختيار سياسة محاسبية مناسبة وتطبيقها - بشكل متسق – على كل فئة.

التغيرات في السياسات المحاسبية

17. يجب على الجهة أن تغير سياسة محاسبية - فقط - إذا كان هذا التغيير:
أ. مطلوباً بموجب معيار محاسبة للقطاع العام؛ أو
ب. تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات تعبر بموثوقية، وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع على المركز المالي للجهة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

18. يلزم أن يكون مستخدمو القوائم المالية قادرين على مقارنة القوائم المالية للجهة عبر الزمن لتحديد الاتجاهات في مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وبناءً عليه، تُطبق السياسات المحاسبية نفسها ضمن كل فترة، ومن فترة إلى الفترة التي تليها، ما لم يستوفِ تغيير في سياسة محاسبية أحد الضوابط الواردة في الفقرة 17.

19. يُعد التغيير من أساس محاسبي إلى أساس محاسبي آخر تغييراً في سياسة محاسبية.

20. إن التغيير في المعالجة المحاسبية أو الإثبات أو القياس لمعاملة أو حدث أو وضع، ضمن أساس محاسبي يُعَدُّ تغييراً في سياسة محاسبية.

21. لا يُعد ما يلي تغييرات في سياسات محاسبية:
أ. تطبيق سياسة محاسبية على معاملات أو أحداث أخرى أو أوضاع تختلف - في جوهرها - عن تلك التي كانت تحدث سابقًا؛ و
ب. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو أحداث أخرى أو أوضاع لم تكن تحدث سابقاً أو كانت غير ذات أهمية نسبية.

22. يُعَد التطبيق الأولي لسياسة لإعادة تقييم الأصول وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول غير الملموسة، تغييراً في سياسة محاسبية يجب التعامل معه على أنه إعادة تقييم وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، وليس وفقاً لهذا المعيار.

23. لا تنطبق الفقرات 24-36 على التغيير في السياسة المحاسبية الموضح في الفقرة 22.

تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية

24. مع مراعاة متطلبات الفقرة 28، فإنه:

أ. يجب على الجهة أن تقوم بالمحاسبة عن تغيير في سياسة محاسبية، ناتج عن التطبيق الأولي لمعيار محاسبة للقطاع العام وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار إن وجدت؛ و

ب. عندما تغير الجهة سياسة محاسبية بناءً على التطبيق الأولي لمعيار محاسبة للقطاع العام لا يتضمن أحكام انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تغير سياسة محاسبية - بشكل اختياري - فإنه يجب عليها تطبيق التغيير بأثر رجعي.

25. لغرض هذا المعيار، لا يعد التطبيق المبكر لمعيار محاسبة للقطاع العام تغييراً اختيارياً في السياسة المحاسبية.

26. في حال عدم وجود معيار محاسبة للقطاع العام ينطبق -بشكل محدد - على معاملة أو حدث آخر أو وضع، فإنه يمكن للإدارة، وفقًا للفقرة 15، أن تطبق سياسة محاسبية من (أ) أحدث إصدارات الجهات الأخرى الواضعة للمعايير، و(ب) الممارسات المقبولة في القطاع العام أو القطاع الخاص، فقط إلى الحد الذي لا تتعارض فيه هذه الإصدارات أو الممارسات مع المصادر الواردة في الفقرة 14. وتتضمن الأمثلة على مثل هذه الإصدارات إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية، بما في ذلك "*إطار مفاهيم التقرير المالي*"، والمعايير الدولية للتقرير المالي، والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة لها. وإذا اختارت الجهة أن تغير سياسة محاسبية، بعد تعديل مثل هذا الإصدار، فإنه تتم المحاسبة عن ذلك التغيير ويُفصح عنه على أنه تغيير اختياري في سياسة محاسبية.

التطبيق بأثر رجعي

27. مع مراعاة الفقرة 28، عندما يُطبق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي وفقاً لفقرة 24(أ) أو (ب)، فإنه يجب على الجهة أن تُعدل الرصيد الافتتاحي لكل مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة، والمبالغ المقارنة الأخرى المُفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة، كما لو كانت السياسة المحاسبية الجديدة تُطبق دائماً.

حدود التطبيق بأثر رجعي

28. عندما يُتطلب التطبيق بأثر رجعي بموجب الفقرة 24(أ) و(ب)، فإنه يجب أن يُطبق التغيير في السياسة المحاسبية - بأثر رجعي - فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة، أو الأثر التراكمي للتغيير.

29. عندما يكون من غير العملي تحديد الآثار الخاصة بفترة محددة لتغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على الجهة أن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات كما في بداية أبكر فترة يكون من الممكن – عملياً - التطبيق بأثر رجعي لها، وقد تكون هي الفترة الحالية، ويجب أن تجري تعديلاً مقابلاً للرصيد الافتتاحي لكل مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المتأثرة لتلك الفترة.

30. عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على الجهة أن تُعدل المعلومات المقارنة لأجل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً.

31. عندما تطبق الجهة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة حتى أبكر فترة ممكنة عملياً. ولا يكون التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة عملياً، إلا إذا كان من الممكن – عمليًا - تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كل من قائمتي المركز المالي الافتتاحية والختامية لتلك الفترة. ويُجرى مبلغ التعديل الناتج، المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة في القوائم المالية، في الرصيد الافتتاحي لكل من مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية المتأثرة، وذلك لأبكر فترة سابقة معروضة. ويُجري التعديل - عادةً - على الفائض أو العجز المتراكم. وبالرغم من ذلك، فإنه يُمكن أن يُجري التعديل في مكون آخر لصافي الأصول/حقوق الملكية (على سبيل المثال، للالتزام بمعيار محاسبة للقطاع العام). كما تُعدل - أيضاً - أي معلومات أخرى عن الفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنة عمليًا.

32. عندما يكون من غير العملي أن تطبق الجهة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، نظرًا لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على جميع الفترات السابقة، فإنه وفقاً للفقرة 30 تطبق الجهة السياسة الجديدة - بأثر مستقبلي - من بداية أبكر فترة ممكنة عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل الجهة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ. ويُسمح بتغيير سياسة محاسبية، حتى لو كان من غير العملي أن تُطبق السياسة - بأثر مستقبلي - لأي فترة سابقة. توفر الفقرات 55-58 إرشادات حول متى يكون من غير العملي أن تُطبق السياسة المحاسبية الجديدة على فترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

الإفصاح

33. **عندما يكون للتطبيق الأولي لمعيار محاسبة للقطاع العام (أ) أثر في الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو (ب) كان من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر إلا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل، أو (ج) قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:**

أ. عنوان المعيار؛ و
ب. أنه قد أجري التغيير في السياسة المحاسبية وفقاً للأحكام الانتقالية للمعيار، عند انطباق ذلك؛ و
ج. طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛ و
د. وصف الأحكام الانتقالية، عند انطباق ذلك؛ و
ه. الأحكام الانتقالية التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية، عند انطباق ذلك؛ و
و. مبلغ التعديل لكل بند مستقل في القوائم المالية متأثر بالتعديل، وذلك للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
ز. مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
ح. إذا كان التطبيق المطلوب بأثر رجعي بموجب الفقرة 24(أ) أو (ب) غير عملي لفترة سابقة معينة، أو لفترات قبل تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الوضع ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتاريخ الذي اعتباراً منه طُبق التغيير.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

34. **عندما يكون للتغير الاختياري في سياسة محاسبية (أ) أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو (ب) كان من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر على تلك الفترة إلا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل، أو (ج) قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية؛ فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:**

أ. طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛ و
ب. الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة توفر معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة؛ و
ج. مبلغ التعديل لكل بند مستقل في القوائم المالية متأثر بالتعديل، وذلك للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و
د. مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل تلك المعروضة - إلى الحد الممكن عملياً؛ و

ه. **إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة أو لفترات قبل تلك المعروضة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الوضع، ووصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتاريخ الذي اعتباراً منه طُبق التغيير.**

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

35. **عندما لا تطبق الجهة معيار محاسبة للقطاع العام جديد أُصدر ولكن لم يسري مفعوله بعد، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:**
أ. **هذه الحقيقة؛ و**
ب. **المعلومات المعروفة أو التي يمكن تقديرها - بشكل معقول - الملائمة لتقدير التأثير المحتمل الذي سيكون لتطبيق المعيار الجديد على القوائم المالية للجهة في فترة التطبيق الأولي.**

36. التزاماً بالفقرة 35، تأخذ الجهة في الحسبان الإفصاح عما يلي:
أ. عنوان معيار المحاسبة للقطاع العام الجديد؛ و
ب. طبيعة التغيير أو التغييرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛ و
ج. التاريخ الذي يكون فيه تطبيق المعيار مطلوباً؛ و
د. التاريخ الذي تعتزم فيه الجهة أن تطبق المعيار بشكل أولي؛ و
ه. أي من:
(1) مناقشة للتأثير المتوقع للتطبيق الأولي للمعيار على القوائم المالية للجهة؛ أو
(2) إذا لم يكن ذلك التأثير معروفاً أو لا يمكن تقديره بشكل معقول، بيان بهذا الشأن.

التغييرات في التقديرات المحاسبية

37. نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في أنشطة تقديم الخدمات، أو المتاجرة، أو الأنشطة الأخرى، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة بالغة، ولكن يمكن تقديرها فقط. وينطوي التقدير على أحكام مستندة إلى أحدث معلومات متاحة موثوقة. فعلى سبيل المثال، قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي:
أ. إيراد الضرائب المستحقة للحكومة؛ و
ب. الديون المشكوك فيها الناشئة عن الضرائب غير المحصلة؛ و
ج. تقادم المخزون؛ و
د. القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية؛ و
ه. الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاستهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي تنطوي عليها الأصول القابلة للاستهلاك، أو نسبة إنجاز إنشاء طريق؛ و
و. التزامات ضمان المنتجات أو الخدمات.

38. يُعَدُّ استخدام التقديرات المعقولة جزءًا أساسياً من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها[1].

39. قد يلزم تعديل التقدير إذا حدثت تغيرات في الظروف التي كان يستند إليها التقدير، أو نتيجة لمعلومات جديدة، أو لمزيد من الخبرة. وبطبيعته، فإن تعديل التقدير لا يتعلق بفترات سابقة، ولا يُعد تصحيحًا لخطأ.

40. يُعد التغيير في أساس القياس المطبق تغييراً في سياسة محاسبية، وليس تغيراً في تقدير محاسبي. وعندما يكون من الصعب تمييز تغيير في سياسة محاسبية عن تغير في تقدير محاسبي، يعالج التغيير على أنه تغير في تقدير محاسبي.

41. **يجب أن يُثبت أثر التغير في تقدير محاسبي، بخلاف التغير الذي تنطبق عليه الفقرة 42 - بأثر مستقبلي - وذلك بتضمينه في الفائض أو العجز في:**
أ. **فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر – فقط - على هذه الفترة؛ أو**

---

1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 6 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

ب. فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كلتيهما.

42. إذا نتج عن التغير في تقدير محاسبي تغيرات في الأصول والالتزامات، أو تعلق بأحد بنود صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يجب أن يُثبت من خلال تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام أو بند صافي الأصول/ حقوق الملكية ذي العلاقة في فترة التغير.

43. يعني الإثبات المستقبلي لأثر تغير في تقدير محاسبي أن يطبق التغير على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع من تاريخ التغير في التقدير. وقد يؤثر التغير في تقدير محاسبي – فقط - على فائض أو عجز الفترة الحالية، أو فائض أو عجز كل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية. على سبيل المثال، يؤثر تغير في تقدير مبلغ الديون المشكوك فيها - فقط - على فائض أو عجز الفترة الحالية، وبناءً عليه، فإنه يُثبت في الفترة الحالية. وخلافًا لذلك، يُؤثر تغير في العمر الإنتاجي المقدر لأصل قابل للاستهلاك، أو في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها أصل قابل للاستهلاك، على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، يُثبت أثر التغير المتعلق بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية. ويُثبت الأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، في الفترات المستقبلية.

الإفصاح

44. يجب أن تفصح الجهة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحاليـة، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، ويستثنى الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الأثر.

45. إذا لم يُفصَح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية نظراً لأن تقديره يُعد غير عملي، فإنه يجب على الجهة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

الأخطاء

46. يمكن أن تنشأ أخطاء تتعلق بإثبات وقياس وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام إذا احتوت على أخطاء ذات أهمية نسبية، أو غير ذات أهمية نسبية، حدثت - بشكل متعمد - لتحقيق عرض معين للمركز المالي للجهة أو لأدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. وتُصحَّح أخطاء الفترة الحالية، الممكن اكتشافها في الفترة ذاتها، قبل اعتماد إصدار القوائم المالية. وبالرغم من ذلك، لا تُكتشف – أحياناً - الأخطاء ذات الأهمية النسبية حتى فترة لاحقة، وتُصحَّح أخطاء الفترات السابقة هذه في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية لتلك الفترة اللاحقة (انظر الفقرات 47-52).

47. مع مراعاة الفقرة 48، يجب على الجهة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية - بأثر رجعي - في أول مجموعة من القوائم المالية يُعتمد إصدارها بعد اكتشافها، وذلك من خلال:

أ. إعادة عرض المبالغ المقارنة للفترة (الفترات) السابقة المعروضة التي حدث فيها الخطأ؛ أو

ب. إذا حدث الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

حدود إعادة العرض بأثر رجعي

48. يجب أن يُصحح خطأ فترة سابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي، فيما عدا إلى الحد الذي يكون فيه من غير العملي تحديد إما الآثار المتعلقة بفترة محددة، أو الأثر التراكمي للخطأ.

49. عندما يكون من غير العملي تحديد آثار الخطأ الخاصة بفترة، على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على الجهة أن تُعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن - عملياً - إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة الحالية).

50. عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، فإنه يجب على الجهة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة لتُصحح الخطأ - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً.

51. لا يدخل تصحيح أخطاء فترة سابقة في فائض أو عجز الفترة التي أُكتشف فيها الخطأ. وتُعدل أي معلومات معروضة عن الفترات السابقة، بما في ذلك أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية، حتى أبكر فترة ممكنة عملياً.

52. عندما يكون من غير العملي تحديد مبلغ أي خطأ (مثل خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لجميع الفترات السابقة، فإن الجهة، وفقاً للفقرة 50، تُعيد عرض المعلومات المقارنة - بأثر مستقبلي - من أبكر تاريخ ممكن عملياً. وبناءً عليه، تتجاهل الجهة الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ. وتوفر الفقرات 55-58 إرشادات حول متى يكون من غير العملي تصحيح خطأ لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

53. يختلف تصحيح الأخطاء عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. تُعد التقديرات المحاسبية - بطبيعتها - قيماً تقريبية قد تحتاج إلى تعديل، عند معرفة معلومات إضافية عنها. فعلى سبيل المثال، لا يعد المكسب أو الخسارة المثبتة بناءً على نتيجة بند محتمل تصحيحاً لخطأ.

الإفصاح عن أخطاء فترة سابقة

54. عند تطبيق الفقرة 47، يجب على الجهة أن تفصح عما يلي:

أ. طبيعة خطأ الفترة السابقة؛ و

ب. مبلغ التصحيح لكل بند مستقل في القوائم المالية متأثر بالتصحيح، وذلك لكل فترة سابقة معروضة - إلى الحد الممكن عمليًا؛ و

ج. مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة؛ و

د. إذا كانت إعادة العرض بأثر رجعي غير عملية لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود ذلك الوضع، ووصف لكيفية تصحيح الخطأ والتاريخ الذي اعتباراً منه صُحِّح الخطأ.

ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

عدم إمكانية التطبيق بأثر رجعي وإعادة العرض بأثر رجعي من الناحية العملية

55. في بعض الظروف، يكون من غير العملي أن تُعدل المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لتحقيق القابلية للمقارنة مع الفترة الحالية. على سبيل المثال، قد لا تُجمع البيانات في الفترة (الفترات) السابقة بطريقة تسمح إما بالتطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية جديدة (بما في ذلك، ولغرض الفقرات 56-58، تطبيقها بأثر مستقبلي على الفترات السابقة) أو إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، وقد يكون من غير العملي إعادة إنتاج المعلومات.

56. هناك ضرورة - بشكل متكرر - لإجراء تقديرات عند تطبيق سياسة محاسبية على عناصر القوائم المالية المثبتة أو المفصح عنها فيما يتعلق بالمعاملات أو الأحداث الأخرى أو الأوضاع. يُعد التقدير - بشكل متأصل - غير موضوعي، ويمكن تطوير التقديرات بعد تاريخ القوائم المالية. يُحتمل أن يكون تطوير التقديرات أكثر صعوبة عند تطبيق سياسة

محاسبية بأثر رجعي، أو عند إعادة العرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة، نظراً لطول الفترة الزمنية التي قد تكون مضت منذ حدوث المعاملة المتأثرة أو الحدث الآخر أو الوضع المتأثر. وبالرغم من ذلك، يبقى الهدف من التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة هو الهدف نفسه من التقديرات التي تُجرى في الفترة الحالية، ألا وهو أن يعكس التقدير الظروف التي كانت موجودة عند حدوث المعاملة أو الحدث الآخر أو الوضع.

57. وبناءً عليه، يتطلب تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، أو تصحيح خطأ فترة سابقة بأثر رجعي، تمييز المعلومات التي:

أ. توفر أدلة على الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ) الذي حدثت فيه المعاملة أو الحدث الآخر أو الوضع؛ و

ب. كانت متاحة عند اعتماد إصدار القوائم المالية لتلك الفترة السابقة؛

عن المعلومات الأخرى. ويكون من غير العملي تمييز هذه الأنواع من المعلومات لبعض أنواع التقديرات (مثل تقدير للقيمة العادلة لا يستند إلى سعر ممكن رصده أو مدخلات ممكن رصدها). وعندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، إجراء تقدير مهم يستحيل معه التمييز بين هذين النوعين من المعلومات، يكون من غير العملي أن تُطبق السياسة المحاسبية الجديدة، أو أن يُصحح خطأ الفترة السابقة، بأثر رجعي.

58. ينبغي ألا يُستخدم الإدراك المتأخر عند تطبيق سياسة محاسبية جديدة على فترة سابقة، أو عند تصحيح مبالغ لفترة سابقة، سواء في وضع افتراضات عن ماهية نوايا الإدارة التي يمكن أن تكون في فترة سابقة، أو عن تقدير المبالغ المثبتة أو المقاسة أو المفصح عنها في فترة سابقة. فعلى سبيل المثال، عندما تصحح جهة خطأ فترة سابقة في تصنيف مبنى حكومي على أنه عقار استثماري (صُنف المبنى سابقاً على أنه بند عقارات وآلات ومعدات)، فإنها لا تغير أساس التصنيف لتلك الفترة إذا قررت الإدارة لاحقاً أن تستخدم ذلك المبنى على أنه مبنى مكتبي مشغول من قبل المالك. وبالإضافة إلى ذلك، عندما تصحح الجهة خطأ فترة سابقة في احتساب التزامها مقابل توفير تكاليف تنظيف التلوث الناتج عن العمليات الحكومية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*، فإنها تتجاهل المعلومات، التي أصبحت متاحة بعد اعتماد إصدار القوائم المالية للفترة السابقة، عن تسرب كبير – على نحو غير عادي - للنفط من سفينة إمدادات تابعة لسلاح البحرية. ولا تحول حقيقة أن تقديرات مهمة تكون مطلوبة - بشكل متكرر - عند تعديل المعلومات المقارنة المعروضة للفترات السابقة دون تعديل أو تصحيح موثوق لتلك المعلومات المقارنة.

تاريخ السريان

59. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

59أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].

59ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].

59ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].

59د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].

60. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 (2000)

61. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 3].

معيار المحاسبة للقطاع العام 4

"آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"

4

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 4 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" في الفقرات 1-73. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 4 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 4 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 4 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. قد تُنفّذ الجهة أنشطة أجنبية بطريقتين. قد يكون لديها معاملات بالعملة الأجنبية أو قد يكون لديها عمليات أجنبية. بالإضافة إلى ذلك، قد تعرض الجهة قوائمها المالية بعملة أجنبية. وهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية تضمين المعاملات بعملة أجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للجهة، وكيفية ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض.

2. المسائل الرئيسة هي (أ) أي سعر (أسعار) صرف يجب استخدامه، و(ب) كيف يتم التقرير عن آثار التغيرات في أسعار الصرف في القوائم المالية.

النطاق

3. **يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار:**
   أ. **في المحاسبة عن المعاملات والأرصدة المسجلة بعملات أجنبية، باستثناء تلك المعاملات والأرصدة المشتقة والأرصدة التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس؛ و**
   ب. **في ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للعمليات الأجنبية التي تُضمن في القوائم المالية للجهة عن طريق بالتوحيد أو بطريقة حقوق الملكية؛ و**
   ج. **في ترجمة الأداء المالي للجهة ومركزها المالي إلى عملة العرض.**

4. ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 على العديد من المشتقات بالعملة الأجنبية، وبناءً عليه، تُستثنى هذه الأدوات المشتقة من نطاق هذا المعيار. وبالرغم من ذلك، فإن تلك المشتقات بالعملة الأجنبية التي لا تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 (مثل بعض المشتقات بالعملة الأجنبية المدمجة في عقود أخرى) تقع ضمن نطاق هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تترجم جهة مبالغ متعلقة بالمشتقات من عملتها الوظيفية إلى عملتها للعرض.

5. لا ينطبق هذا المعيار على محاسبة التحوط للبنود بالعملات الأجنبية، بما في ذلك التحوط لصافي استثمار في عملية أجنبية. وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 على محاسبة التحوط.

6. [حذفت].

7. [حذفت].

8. ينطبق هذا المعيار على عرض القوائم المالية للجهة بعملة أجنبية، ويحدد المتطلبات التي يجب الوفاء بها ليتسن وصف القوائم المالية الناتجة بأنها ملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام. كما يحدد هذا المعيار المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فيما يتعلق بترجمة المعلومات المالية إلى عملة أجنبية التي لا تستوفي هذه المتطلبات.

9. لا ينطبق هذا المعيار على عرض التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية، أو على ترجمة التدفقات النقدية لعملية أجنبية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قائمة التدفقات النقدية*).

تعريفات

10. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:

سعر الإقفال هو سعر الصرف الفوري في تاريخ القوائم المالية.

فرق تحويل العملات الأجنبية هو الفرق الناتج من ترجمة عدد معيّن من وحدات عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.

سعر الصرف هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عملتين.

العملة الأجنبية هي عملة بخلاف العملة الوظيفية للجهة.

عملية أجنبية هي جهة مُسيطَر عليها، أو جهة زميلة، أو ترتيب مشترك، أو فرع للجهة المُعِدة للقوائم المالية، ويكون مقر أنشطتها أو تسييرها في دولة أو بعملة بخلاف دولة أو عملة الجهة المعدة للقوائم المالية.

العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة التي تعمل فيها الجهة.

البنود النقدية هي وحدات العملة المحتفظ بها لدى الجهة والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو سدادها بعدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.

صافي الاستثمار في عملية أجنبية هو مبلغ حصة الجهة المُعِدة للقوائم المالية في صافي أصول/ حقوق الملكية تلك العملية.

عملة العرض هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية.

سعر الصرف الفوري هو سعر الصرف للتسليم الفوري.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

العملة الوظيفية

11. إن البيئة الاقتصادية الأساسية التي تعمل فيها الجهة تكون – عادة – هي تلك التي تولد فيها النقد وتنفقه بشكل رئيس. وتأخذ الجهة العوامل التالية في الحسبان عند تحديد عملتها الوظيفية:

أ. العملة:

(1) التي تُجمع بها الإيرادات، مثل الضرائب، والمنح، والغرامات؛ و
(2) التي تؤثر بشكل رئيس في أسعار مبيعات السلع والخدمات (وسوف تكون – غالبًا – هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية أسعار مبيعات سلعها وخدماتها)؛ و
(3) للدولة الذي تحدد قوى المنافسة فيها وأنظمتها – بشكل رئيس – أسعار مبيعات سلعها وخدماتها.

ب. العملة التي تؤثر – بشكل رئيس – على تكاليف العمالة، والمواد، والتكاليف الأخرى لتقديم السلع والخدمات (وسوف تكون – غالبًا – هي العملة التي يتم بها تقويم وتسوية هذه التكاليف).

12. قد تُقدّم العوامل التالية – أيضًا – دليلًا على العملة الوظيفية للجهة:

أ. العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (أي إصدار أدوات دين وأدوات حقوق ملكية).

ب. العملة التي – عادةً – يتم بها حفظ المتحصلات من الأنشطة التشغيلية.

13. تؤخذ العوامل الإضافية التالية في الحسبان عند تحديد العملة الوظيفية للعملية الأجنبية، وما إذا كانت

عملتها الوظيفية هي نفسها لتلك الجهة المُعِدة للقوائم المالية (الجهة المُعِدة للقوائم المالية، في هذا السياق، هي الجهة التي تكون لديها عملية أجنبية كجهة مُسيطَر عليها، أو فرع، أو جهة زميلة، أو ترتيب مشترك):

أ. ما إذا كان يتم تنفيذ أنشطة العملية الأجنبية على أنها امتداد للجهة المُعِدة للقوائم المالية، بدلًا من أن يتم تنفيذها بدرجة جوهرية من الاستقلالية. مثال على الحالة الأولى هو عندما يكون لدى وزارة دفاع عدد من القواعد الخارجية التي تنفّذ أنشطة بالنيابة عن حكومة وطنية[1]. يمكن أن تنفّذ قواعد الدفاع أنشطتها بشكل جوهري بالعملة الوظيفية للجهة المُعِدة للقوائم المالية. على سبيل المثال، قد يسدد للعسكريين بالعملة الوظيفية ويقبضون فقط علاوة ضئيلة بعملة محلية. يمكن الحصول على مشتريات موارد ومعدات إلى حد كبير بواسطة الجهة المُعِدة للقوائم المالية، مع الحفاظ على المشتريات بالعملة المحلية عند حدها الأدنى. كمثال آخر وجود حرم جامعي في خارج الدولة لجامعة حكومية تعمل في ظل إدارة وتوجيه الحرم الجامعي المحلي. من ناحية أخرى، يمكن لعملية أجنبية تتمتع بدرجة مهمة من الاستقلالية أن تجمع النقد والبنود النقدية الأخرى، وتتكبد مصروفات، وتولد إيرادات وقد ترتب قروض، وكل هذا يتم بشكل جوهري بعملتها المحلية. تتضمن بعض الأمثلة على العمليات الأجنبية المملوكة للحكومة والتي قد تعمل بشكل مستقل عن الجهات الحكومية الأخرى مكاتب السياحة، وشركات التنقيب عن النفط، والمجالس التجارية، والمحطات الإذاعية. يمكن تأسيس مثل هذه الجهات على أنها جهات قطاع عام تجارية.

ب. ما إذا كانت المعاملات مع الجهة المُعِدة للقوائم المالية تشكل نسبة عالية أو منخفضة من أنشطة العملية الأجنبية.

ج. ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للجهة المُعِدة للقوائم المالية وكانت متاحة للتحويل إليها بسهولة.

د. ما إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العملية الأجنبية كافية لخدمة التزامات الدين القائمة والمتوقعة بصفة عادية بدون أن تقدم لها أموال من قبل الجهة المُعِدة للقوائم المالية.

14. عندما تكون المؤشرات المذكورة أعلاه مُختلطَة وتكون العملة الوظيفية غير واضحة، تَستخدم الإدارة حكمها لتحديد العملة الوظيفية التي تعبر بموثوقية أكثر عن الآثار الاقتصادية للمعاملات، والأحداث، والأوضاع. كجزء من هذا المدخل، فإن الإدارة تعطي أولوية للمؤشرات الأساسية في الفقرة 11 قبل الأخذ في الحسبان مؤشرات الفقرتين 12 و13، والمصممة لتوفير دليل إضافي مؤيد لتحديد العملة الوظيفية للجهة.

15. تعكس العملة الوظيفية للجهة المعاملات والأحداث والأوضاع المتعلقة بها. وبناءً عليه، وبمجرد تحديدها، فإن العملة الوظيفية لا يتم تغييرها ما لم يكن هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والأوضاع.

16. إذا كانت العملة الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يتم إعادة عرض القوائم المالية للجهة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10، *التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح*. ولا يمكن للجهة تجنب إعادة العرض وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10، على سبيل المثال، تبني عملة كعملة وظيفية غير العملة الوظيفية المحددة وفقًا لهذا المعيار (مثل العملة الوظيفية للجهة المسيطرة).

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

البنود النقدية

17. الخاصية الأساسية للبند النقدي هي الحق في استلام (أو التزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة: الالتزامات المترتبة على السياسة الاجتماعية ومنافع الموظفين الأخرى التي يتم سدادها نقدًا؛ والمخصصات التي يتم تسويتها نقدًا؛ وتوزيعات الأرباح النقدية أو التوزيعات المماثلة التي يتم إثباتها على أنها التزام. من ناحية أخرى، فإن الخاصية الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق في استلام (أو التزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وتتضمن الأمثلة: المبالغ المدفوعة مقدمًا مقابل السلع والخدمات (مثل إيجار مدفوع مقدمًا)؛ والشهرة؛ والأصول غير الملموسة؛ والمخزون؛ والعقارات، والآلات، والمعدات؛ والمخصصات التي سيتم تسويتها من خلال تسليم أصل غير نقدي.

صافي الاستثمار في عملية أجنبية

18. قد يكون لدى الجهة بند نقدي كذمة مدينة على عملية أجنبية أو ذمة دائنة لصالحها. ويعتبر البند الذي لم يتم التخطيط لتسويته ولا يحتمل أن يتم تسويته في المستقبل القريب، في جوهره، جزءًا من صافي استثمار الجهة في تلك العملية الأجنبية، وتتم المحاسبة عنه وفقًا للفقرتين 37 و38. وقد تتضمن مثل هذه البنود النقدية ذمما مدينة طويلة الأجل أو قروضا طويلة الأجل. وهي لا تتضمن الذمم المدينة التجارية أو الذمم الدائنة التجارية.

19. قد تكون الجهة التي لديها بند نقدي على عملية أجنبية أو ذمة دائنة لصالحها أجنبية مبينة في الفقرة 18 أية جهة مُسيطَر عليها من قبل الجهة الاقتصادية. فعلى سبيل المثال، جهة لديها جهتين خاضعتين للسيطرة، (أ) و(ب). الجهة المُسيطَر عليها (ب) هي عملية أجنبية. وتمنح الجهة المُسيطَر عليها (أ) قرضًا إلى الجهة المسيطر عليها (ب). قرض الجهة المسيطر عليها (أ) المدينة به الجهة المسيطر عليها (ب) جزءاً من صافي استثمار الجهة المسيطر عليها (أ) في الجهة المسيطر عليها (ب) إذا لم يتم التخطيط لتسوية القرض ولا يحتمل أن تحدث التسوية في المستقبل المنظور. ويكون هذا صحيحًا أيضًا إن كانت الجهة المسيطر عليها (أ) هي نفسها عملية أجنبية.

ملخص المدخل الذي يتطلبه هذا المعيار

20. عند إعداد القوائم المالية، تحدد كل جهة – سواء كانت جهة قائمة بذاتها، أو جهة ذات عمليات أجنبية (مثل الجهة المسيطرة) أو عملية أجنبية (مثل الجهة المسيطر عليها أو الفرع) -عملتها الوظيفية وفقًا للفقرات 11-16. تترجم الجهة بنود العملة الأجنبية إلى عملتها الوظيفية، وتقوم بالتقرير عن آثار مثل هذه الترجمة وفقًا للفقرات 23-42 و59.

21. تتكون العديد من الجهات المُعِدة للقوائم المالية من عدد من الجهات الفردية (على سبيل المثال، تتألف جهة اقتصادية من جهة مسيطرة وواحدة أو أكثر من الجهات المسيطر عليها). قد يكون لدى أنواع عديدة من الجهات، سواء كانت أعضاء في جهة اقتصادية أو غير ذلك، استثمارات في جهات زميلة أو ترتيبات مشتركة. وقد يكون لها أيضًا فروع. من الضروري أن تتم ترجمة الأداء المالي والمركز المالي لكل جهة منفردة تتضمنها الجهة المُعِدة للقوائم المالية إلى العملة التي تعرض بها الجهة المُعِدة للقوائم المالية قوائمها المالية. يسمح هذا المعيار بأن تكون عملة العرض لجهة مُعدة للقوائم المالية أي عملة (أو عملات). تتم ترجمة الأداء المالي والمركز المالي لأي جهة منفردة تتضمنها الجهة المعدة للقوائم المالية تختلف عملتها الوظيفية عن عملة العرض وفقًا للفقرات 43-59.

22. يسمح هذا المعيار أيضًا للجهة القائمة بذاتها التي تُعد قوائم مالية أو الجهة التي تُعد قوائم مالية منفصلة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*، بأن تعرض قوائمها المالية بأي عملة (أو عملات). إذا كانت عملة العرض للجهة تختلف عن عملتها الوظيفية، تتم ترجمة أداءها المالي ومركزها

المالي أيضًا إلى عملة العرض وفقًا للفقرات 43-59.

التقرير بالعملة الوظيفية عن المعاملات بعملة أجنبية

الإثبات الأولي

23. المعاملة بعملة أجنبية هي معاملة مقوّمة أو تتطلب تسويتها بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات التي تنشأ عندما تقوم الجهة بـ:
   أ. شراء أو بيع سلع أو خدمات يكون سعرها مقوّم بعملة أجنبية؛ أو
   ب. اقتراض أو إقراض أموال حين تكون المبالغ المدينة أو الدائنة مقومة بعملة أجنبية؛ أو
   ج. خلاف ذلك باقتناء أو استبعاد أصول، أو تكبد أو تسوية التزامات، مقومة بعملة أجنبية.

24. **يجب أن يتم تسجيل المعاملة بعملة أجنبية، عند الإثبات الأولي بالعملة الوظيفية، من خلال تطبيق سعر الصرف الفوري بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة.**

25. تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تتأهل فيه المعاملة لأول مرة للإثبات وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام. لأسباب عملية، فإنه غالبًا ما يُستخدم السعر الذي يقارب السعر الفعلي في تاريخ المعاملة، على سبيل المثال، يمكن أن يُستخدم متوسط السعر لأسبوع أو لشهر لجميع المعاملات التي تتم بكل عملة أجنبية تحدث خلال تلك الفترة. مع ذلك، يُعد استخدام متوسط السعر لفترة غير مناسب، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل جوهري.

26. يمكن أن يكون للتغيرات في سعر الصرف أثر على النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها أو التي حل أجل استحقاقها بعملة أجنبية. ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 2 عرض فروق تحويل العملات الأجنبية هذه. وبالرغم من أن هذه التغيرات ليست تدفقات نقدية، فإنه يتم التقرير عن أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقد أو المعادلات للنقد المحتفظ بها أو التي حل أجل استحقاقها بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية وذلك لمطابقة النقد ومعادلات النقد في بداية ونهاية الفترة. وتُعرض هذه المبالغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية، وتتضمن الفروقات، إن وجدت، إذا كانت هذه التدفقات النقدية قد تم التقرير عنها بأسعار الصرف في نهاية الفترة.

التقرير في تواريخ القوائم المالية اللاحقة

27. **في كل تاريخ قوائم مالية:**
   أ. **يجب ترجمة البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال؛ و**
   ب. **يجب ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها بمقدار التكلفة التاريخية بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛ و**
   ج. **يجب ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد القيمة العادلة.**

28. تُحدد القيمة الدفترية للبند بالتوافق مع معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، يمكن قياس العقارات، والآلات، والمعدات بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات، والآلات، والمعدات*. وسواءً كان يتم تحديد القيمة الدفترية على أساس التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإنه إذا كان يتم تحديد المبلغ بعملة أجنبية، فإنه تتم ترجمته عندئذ إلى العملة الوظيفية وفقًا لهذا المعيار.

29. يتم تحديد القيمة الدفترية لبعض البنود من خلال مقارنة قيمتين أو أكثر. على سبيل المثال، تكون القيمة الدفترية للمخزون المحتفظ به للبيع هي التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*. بالمثل، وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*، فإن القيمة الدفترية لأصل غير مولد للنقد والذي يوجد مؤشر على هبوط في

قيمته هي القيمة الدفترية قبل الأخذ في الحسبان الخسائر المحتملة للهبوط في القيمة أو مبلغ الخدمة الممكن استرداده أيهما أقل. وعندما يكون مثل هذا الأصل غير نقدي ويتم قياسه بعملة أجنبية، فإنه يتم تحديد القيمة الدفترية بمقارنة:

أ. التكلفة أو القيمة الدفترية، بحسب ما هو مناسبًا، مترجمة بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد ذلك المبلغ (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه بمقدار التكلفة التاريخية)؛ و

ب. صافي القيمة القابلة للتحقق أو مبلغ الخدمة الممكن استرداده، بحسب ما هو مناسبًا، مترجمةً بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد تلك القيمة (على سبيل المثال، سعر الإقفال في تاريخ القوائم المالية).

قد يكون أثر هذه المقارنة هو أن يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة بالعملة الوظيفية، ولكن لا يتم إثباتها بالعملة الأجنبية، والعكس صحيح.

30. عندما تتوفر عدة أسعار صرف، يكون السعر المُستخدم هو ذلك الذي كان من الممكن أن تتم به تسوية التدفقات النقدية المستقبلية التي تعبر عنها المعاملة أو الرصيد إذا كانت تلك التدفقات النقدية قد حدثت في تاريخ القياس. وإذا كانت إمكانية التبادل بين عمليتين مُفتقدة مؤقتًا، يكون السعر المُستخدم هو أول سعر لاحق يمكن أن يتم به التبادل.

إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية

31. كما ورد في الفقرة 5، لا يتناول هذا المعيار المحاسبة عن التحوط لبنود بالعملة الأجنبية. يمكن إيجاد الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة عن التحوط، بما في ذلك الضوابط التي تحكم متى يتم استخدام المحاسبة عن التحوط، في معيار المحاسبة للقطاع العام 29.

32. **يجب إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة عن (أ) تسوية البنود النقدية، أو (ب) عن ترجمة البنود النقدية بأسعار تختلف عن تلك التي تمت ترجمتها بها عند الإثبات الأولي خلال الفترة أو في القوائم المالية السابقة، وذلك في الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء ما يرد بيانه في الفقرة 37.**

33. عندما تنشأ بنود نقدية عن معاملة بعملة أجنبية ويكون هناك تغير في سعر الصرف بين تاريخ المعاملة وتاريخ التسوية، ينتج فرق تحويل العملات الأجنبية. عندما تتم تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يتم إثبات كل فروق تحويل العملات الأجنبية في تلك الفترة. مع ذلك، عندما تتم تسوية المعاملة في فترة محاسبية لاحقة، فإنه يتم تحديد فرق تحويل العملات الأجنبية الذي يتم إثباته في كل فترة حتى تاريخ التسوية من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة.

34. يرد في الفقرة 26 وصف لمعالجة تغيرات سعر الصرف بالعملة الأجنبية في قائمة التدفق النقدي.

35. **عندما يتم إثبات مكسب أو خسارة من بند غير نقدي مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه يجب إثبات أي مكوّن نتيجة تغير سعر الصرف لذلك المكسب أو الخسارة بشكل مباشر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. بعكس ذلك، فإنه عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من بند غير نقدي في الفائض أو العجز، فإنه يجب إثبات أي مكوّن نتيجة تغير سعر الصرف لذلك المكسب أو الخسارة في الفائض أو العجز.**

36. تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى إثبات بعض المكاسب والخسائر مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 إثبات بعض المكاسب والخسائر الناشئة عن إعادة تقييم العقارات، والآلات، والمعدات ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. عند قياس مثل هذا الأصل بعملة أجنبية، تتطلب الفقرة 27(ج) من هذا المعيار ترجمة مبلغ إعادة التقييم باستخدام السعر في التاريخ الذي يتم فيه تحديد القيمة، مما ينتج عنه فرق تحويل العملات الأجنبية والذي يتم إثباته

أيضًا ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

37. **يجب إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية التي تنشأ عن البند النقدي الذي يشكل جزءًا من صافي استثمار الجهة المُعِدة للقوائم المالية في عملية أجنبية (أنظر الفقرة 18) ضمن الفائض أو العجز في القوائم المالية المنفصلة للجهة المُعِدة للقوائم المالية أو في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية، بحسب ما هو مناسب. في القوائم المالية التي تشمل العملية الأجنبية والجهة المعدة للقوائم المالية (على سبيل المثال، القوائم المالية الموحدة عندما تكون العملية الأجنبية جهة مُسيطَر عليها)، يجب إثبات مثل فروق التحويل هذه بشكل أولي في عنصر منفصل ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، وإثباتها في الفائض أو العجز عند استبعاد صافي الاستثمار وفقاً للفقرة 57.**

38. عندما يشكّل البند النقدي جزءًا من صافي استثمار جهة مُعِدة للقوائم المالية في عملية أجنبية ويكون مقومًا بالعملة الوظيفية للجهة المُعِدة للقوائم المالية، فإنه ينشأ فرق تحويل العملات الأجنبية في القوائم المالية المنفردة للعملية الأجنبية وفقًا للفقرة 32. إذا كان مثل هذا البند مقومًا بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية، فإن فرق صرف العملة الأجنبية ينشأ في القوائم المالية المنفصلة للجهة المُعِدة للقوائم المالية وفقًا للفقرة 32. إذا كان مثل هذا البند قد تم تقويمه بعملة بخلاف العملة الوظيفية سواء من جهة مُعِدة للقوائم المالية أو العملية الأجنبية، فإنه ينشأ فرق صرف العملة الأجنبية في كل من القوائم المالية المنفصلة للجهة المُعِدة للقوائم المالية والقوائم المالية الفردية للعملية الأجنبية وفقًا للفقرة 32. وتتم إعادة تصنيف فروق تحويل العملات الأجنبية هذه ضمن مكوّن منفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية في القوائم المالية التي تتضمن العملية الأجنبية والجهة المُعِدة للقوائم المالية (أي القوائم المالية التي يتم فيها توحيد العملية الأجنبية أو المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية).

39. عندما تحتفظ الجهة بدفاترها بعملة بخلاف عملتها الوظيفية، فإنه في الوقت الذي تُعِد فيه الجهة قوائمها المالية تتم ترجمة جميع القيم إلى العملة الوظيفية وفقًا للفقرات 23 -30. هذا ينتج نفس القيم بالعملة الوظيفية كما كان سيحدث لو كان قد تم تسجيل البنود بشكل أولي بالعملة الوظيفية. على سبيل المثال، تتم ترجمة البنود النقدية إلى العملة الوظيفية باستخدام سعر الإقفال، وتتم ترجمة البنود غير النقدية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية باستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة التي نتج عنها إثباتها.

التغير في العملة الوظيفية

40. **عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للجهة، فإنه يجب على الجهة تطبيق إجراءات الترجمة التي تنطبق على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.**

41. كما ورد في الفقرة 15، تعكس العملة الوظيفية للجهة المعاملات، والأحداث، والأوضاع المتعلقة بالجهة. بناءً عليه، بمجرد تحديد العملة الوظيفية، فإنه يمكن تغييرها فقط إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات، والأحداث، والأوضاع. على سبيل المثال، قد يؤدي تغيير في العملة التي تؤثر بشكل رئيس على أسعار مبيعات أو على تقديم السلع والخدمات إلى تغيير في العملة الوظيفية للجهة.

42. تتم المحاسبة عن أثر التغيير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. بعبارة أخرى، تترجم الجهة جميع البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة باستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتُعالج القيم الناتجة المترجمة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يُعاد إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية التي تنشأ عن ترجمة عملية أجنبية تم تصنيفها سابقًا ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقًا للفقرتين 37 و44(ج) في حساب الفائض أو العجز حتى يتم استبعاد العملية.

استخدام عملة للعرض بخلاف العملة الوظيفية

الترجمة إلى عملة العرض

43. يمكن أن تعرض الجهة قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للجهة، فإنها تترجم أداءها المالي ومركزها المالي إلى عملة العرض. على سبيل المثال، عندما تضم جهة اقتصادية، مثل منظمات دولية، تحتوي على جهات فردية لها عملات وظيفية مختلفة، فإنه يتم التعبير عن الأداء المالي والمركز المالي لكل جهة بعملة مشتركة، بحيث يمكن عرض قوائم مالية موحدة. بالنسبة للحكومات الوطنية أو حكومات المناطق[2]/ الولايات، تحدد عملة العرض عادةً من قبل وزارة المالية (أو سلطة مماثلة)، أو يتم تحديدها في التشريع.

44. **تتم ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للجهة التي عملتها الوظيفية ليست عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:**
أ. **الأصول والالتزامات المعروضة في قائمة المركز المالي (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) يتم ترجمتها بسعر الإقفال في تاريخ قائمة المركز المالي تلك؛**
ب. **يجب ترجمة الإيرادات والمصروفات لكل قائمة أداء مالي (أي بما في ذلك أرقام المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛ و**
ج. **يجب إثبات جميع فروق تحويل العملات الأجنبية الناتجة كمكوّن منفصل ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

45. عند ترجمة التدفقات النقدية، أي المتحصلات والمدفوعات النقدية، لعملية أجنبية بقصد تضمينها في قائمة التدفق النقدي للعملية، يتعين على الجهة المُعِدة للقوائم المالية أن تلتزم بالإجراءات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 2. يقضي معيار المحاسبة للقطاع العام 2 بأن تتم ترجمة التدفقات النقدية لجهة مسيطر عليها ينطبق عليها تعريف العملية الأجنبية بأسعار الصرف بين عملة العرض والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية. كما يوضح المعيار 2 كيفية عرض المكاسب والخسائر غير المحققة الناشئة عن التغيرات في أسعار الصرف بالعملة الأجنبية على النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها أو التي حل أجل استحقاقها بعملة أجنبية.

46. لأسباب عملية، يستخدم غالبًا السعر الذي يقارب أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال متوسط سعر الفترة، غالبا ما يستخدم لترجمة بنود الإيرادات والمصروفات. مع ذلك، إذا كانت أسعار الصرف تتقلب بشكل جوهري، يكون من غير المناسب استخدام متوسط السعر للفترة.

47. تنتج فروق تحويل العملات الأجنبية المشار إليها في الفقرة 44(ج) من:
أ. ترجمة الإيرادات والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال. وتنتج فروق تحويل العملات الأجنبية هذه على حد سواء من بنود الإيرادات والمصروفات المثبتة في الفائض أو العجز، ومن تلك المثبتة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
ب. ترجمة رصيد صافي الأصول/ حقوق الملكية الافتتاحي بسعر الإقفال الذي يختلف عن سعر الإقفال السابق.

ولا يتم إثبات فروق تحويل العملات الأجنبية هذه في الفائض أو العجز لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر مباشر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. وعندما تكون فروق تحويل العملات الأجنبية تتعلق بعملية أجنبية يتم توحيدها ولكنها ليست مملوكة بالكامل، يتم تخصيص فروق تحويل العملات الأجنبية المجمعة الناشئة عن الترجمة والتي تُنسب إلى حصص الأقلية، ويتم إثباتها على أنها جزء من، الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة.

48. **يجب ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للجهة التي تكون عملتها الوظيفية عملة اقتصاد ذي تضخم جامح إلى عملة عرض مختلفة باستخدام الإجراءات التالية:**

[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

أ. **يجب ترجمة جميع المبالغ (أي الأصول، والالتزامات، وبنود صافي الأصول/ حقوق الملكية، والإيراد والمصروفات، بما في ذلك أرقام المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ أحدث قائمة مركز مالي، باستثناء**

ب. **عندما تتم ترجمة المبالغ إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح، تكون مبالغ المقارنة هي تلك التي تم عرضها على أنها مبالغ للسنة المالية الحالية في القوائم المالية للسنة المالية السابقة ذات الصلة (أي التي لم يتم تعديلها للتغيرات اللاحقة في مستوى السعر أو التغيرات اللاحقة في أسعار الصرف).**

49. **عندما تكون العملة الوظيفية للجهة هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فإنه يجب على الجهة إعادة عرض قوائمها المالية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10 قبل تطبيق طريقة الترجمة الواردة في الفقرة 48، باستثناء مبالغ المقارنة التي تتم ترجمتها إلى عملة اقتصاد ليس ذا تضخم جامح (أنظر الفقرة 48(ب)). وعندما يتوقف الاقتصاد عن كونه ذا تضخم جامح ولم تعد الجهة تعيد عرض قوائمها المالية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 10، فإنه يجب عليها استخدام المبالغ المُعاد عرضها إلى مستوى السعر في التاريخ الذي توقفت فيه الجهة عن إعادة عرض قوائمها المالية على أنها التكاليف التاريخية للترجمة إلى عملة العرض.**

ترجمة العملية الأجنبية

50. تنطبق الفقرات 51 -56، بالإضافة إلى الفقرات 43 -49، عندما تتم ترجمة الأداء المالي والمركز المالي لعملية أجنبية إلى عملة عرض، بحيث يمكن تضمين العملية الأجنبية في القوائم المالية للجهة المُعِدة للقوائم المالية من خلال التوحيد، أو طريقة حقوق الملكية.

51. تتبع إجراءات التوحيد العادية عند تضمين الأداء المالي والمركز المالي لعملية أجنبية في تلك الخاصة بالجهة المُعِدة للقوائم المالية، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات البينية داخل جهة اقتصادية (أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*).

52. مع ذلك، لا يمكن إلغاء الأصل أو (الالتزام) النقدي الناتج عن معاملات تبادلية داخل الجهة الاقتصادية، سواءً كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الالتزام (الأصل) المقابل له داخل الجهة الاقتصادية دون عرض نتائج تقلبات العملة في القوائم المالية الموحدة. ويعود ذلك إلى أن البند النقدي (أ) يمثل التزامًا لتحويل العملة إلى عملة أخرى، و (ب) يعرّض الجهة المُعِدة للقوائم المالية لمكسب أو خسارة من خلال تقلبات العملة. بناءً عليه، يستمر إثبات فرق تحويل العملات الأجنبية هذا في الفائض أو العجز في القوائم المالية الموحدة للجهة المُعِدة للقوائم المالية، وإذا نشأ من ظروف يرد وصفها في الفقرة 37، يتم تصنيفه ضمن صافي الأصول/ حقوق ملكية إلى أن يتم استبعاد العملية الأجنبية.

53. عندما تكون القوائم المالية للعملية الأجنبية في تاريخ مختلف عن تاريخ القوائم المالية للجهة المُعِدة للقوائم المالية، فإن العملية الأجنبية تُعد غالبًا قوائم إضافية اعتبارًا من نفس تاريخ القوائم المالية للجهة المُعِدة للقوائم المالية. يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 35 متطلبات عندما تكون فترة القوائم المالية للجهة المسيطرة مختلفة عن فترة القوائم المالية لجهة مسيطر عليها.

54. عندما يكون هناك اختلاف بين تاريخ القوائم المالية للجهة المُعِدة للقوائم المالية والعملية الأجنبية، تتم ترجمة الأصول والالتزامات الخاصة بالعملية الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ القوائم المالية للعملية الأجنبية.

55. يتم إجراء التعديلات على التغييرات المهمة في أسعار الصرف حتى تاريخ القوائم المالية للجهة المُعِدة للقوائم المالية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35. ويستخدم نفس المدخل عند تطبيق طريقة حقوق الملكية على الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات*

في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة.

56. **يجب معالجة أية شهرة ناشئة عن الاستحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات في القيمة العادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات الناشئة عن استحواذ تلك العملية الأجنبية على أنها أصول والتزامات للعملية الأجنبية. وعليه، يجب التعبير عنها بالعملة الوظيفية للعملية الأجنبية ويجب ترجمتها بسعر الإقفال وفقًا للفقرتين 44 و48.**

الاستبعاد الكامل أو الاستبعاد الجزئي لعملية أجنبية

57. **عند استبعاد عملية أجنبية، يجب إعادة تصنيف القيمة المتراكمة لفروق تحويل العملات الأجنبية المتعلقة بتلك العملية الأجنبية والتي تم تجميعها ضمن مكوّن مستقل في صافي الأصول/ حقوق الملكية من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز عندما يتم إثبات المكسب أو الخسارة من استبعادها (أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*).**

57أ. بالإضافة إلى استبعاد حصة الجهة في عملية أجنبية، تتم المحاسبة عن عمليات الاستبعاد الجزئي التالية على أنها عمليات استبعاد:

أ. عندما ينطوي الاستبعاد الجزئي على فقدان السيطرة على الجهة المُسيطَر عليها والتي تتضمن عملية أجنبية، بغض النظر عما إذا كانت الجهة تحتفظ بحصة غير مسيطرة في الجهة التي كانت مسيطر عليها سابقا بعد الاستبعاد الجزئي؛ و

ب. عندما تكون الحصة المبقاة، بعد الاستبعاد الجزئي لحصة في ترتيب مشترك أو الاستبعاد الجزئي لحصة في جهة زميلة تتضمن عملية أجنبية هي أصل مالي يتضمن عملية أجنبية.

57ب. عند استبعاد جهة مسيطر عليها تتضمن عملية أجنبية، يتم تحويل المبلغ المتراكم لفروق تحويل العملات الأجنبية المتعلقة بتلك العملية الأجنبية التي نُسبت إلى الحصص غير المسيطرة مباشرة إلى الفائض/ العجز المتراكم.

57ج. **عند الاستبعاد الجزئي لجهة مسيطر عليها تتضمن عملية أجنبية، تعيد الجهة نسبة الحصة التناسبية من المبلغ المتراكم لفروق تحويل العملات الأجنبية المتراكمة في فئة منفصلة من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الحصص غير المسيطرة في تلك العملية الأجنبية. وفي أي استبعاد جزئي آخر لعملية أجنبية يجب على الجهة أن تحول إلى الفائض/ العجز المتراكم فقط الحصة التناسبية من المبلغ المتراكم لفروق تحويل العملات الأجنبية المتراكمة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

57د. إن الاستبعاد الجزئي لحصة الجهة في عملية أجنبية هو أي تخفيض في حصة ملكية الجهة في عملية أجنبية، باستثناء تلك التخفيضات الواردة في الفقرة 57أ والتي يتم المحاسبة عنها على أنها عمليات استبعاد.

58. يمكن للجهة أن تستبعد كليًا أو جزئيًا حصتها في عملية أجنبية من خلال البيع، أو التصفية، أو رد رأس المال المساهم به، أو التخلي عن كامل أو جزء من تلك الجهة. ويعتبر دفع توزيعات الأرباح أو التوزيعات المشابهة جزءًا من استبعاد فقط عندما يشكل ردا للاستثمار، على سبيل المثال عندما يتم سداد توزيعات الأرباح أو التوزيعات المشابهة من الفائض الذي كان قائما قبل الاستحواذ. لا يشكل تخفيض القيمة الدفترية للعملية الأجنبية، إما بسبب خسائرها الخاصة أو بسبب هبوط في القيمة مثبت من قبل الجهة التي تحتفظ بالحصة، استبعادًا جزئيًا. بناءً عليه، لا يتم إثبات أي جزء من مكسب أو خسارة ترجمة العملات الأجنبية المؤجل/ المؤجلة في الفائض أو العجز عند حدوث هذا التخفيض.

الآثار الضريبية لفروق تحويل العملات الأجنبية

59. بالنسبة للجهات المُعِدة للقوائم المالية الخاضعة لضرائب الدخل، توجد في معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة التي تتناول ضرائب الدخل إرشادات لمعالجة (أ) الآثار الضريبية المرتبطة بالمكاسب

والخسائر من معاملات العملة الأجنبية، و(ب) فروق تحويل العملات الأجنبية عن ترجمة الأداء المالي والمركز المالي للجهة (بما في ذلك عملية أجنبية) إلى عملة مختلفة.

الإفصاح

.60 في الفقرات 62 و64-66، تنطبق الإشارات إلى "العملة الوظيفية"، في حالة الجهة الاقتصادية، على العملة الوظيفية للجهة المسيطرة.

.61 **يجب على الجهة أن تُفصح عن:**

أ. **مبلغ فروق تحويل العملات الأجنبية المثبت في الفائض أو العجز، باستثناء تلك التي تنشأ عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و**

ب. **يتم إدراج صافي فروق تحويل العملات الأجنبية ضمن مكوّن منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروق تحويل العملات الأجنبية هذه في بداية ونهاية الفترة.**

.62 عندما تختلف عملة العرض عن العملة الوظيفية، يجب ذكر تلك الحقيقة، مع الإفصاح عن العملة الوظيفية وسبب استخدام عملة عرض مختلفة.

.63 عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية لكل من الجهة المُعِدة للقوائم المالية أو عملية أجنبية جوهرية، فإنه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة وعن سبب التغير في العملة الوظيفية.

.64 عندما تعرض جهة قوائمها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنه يجب عليها وصف هذه القوائم بأنها تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام فقط إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات كل معيار ينطبق عليها، بما في ذلك طريقة الترجمة الواردة في الفقرتين 44 و48.

.65 تَعرض الجهة أحيانًا قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة غير عملتها الوظيفية دون تلبية المتطلبات الواردة في الفقرة 64. على سبيل المثال، قد تحول بنودًا مختارة فقط من قوائمها المالية إلى عملة أخرى. أو الجهة التي لا تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح قد تحول القوائم المالية إلى عملة أخرى عن طريق ترجمة كافة البنود بأحدث سعر إغلاق. ولا تتفق هذه التحويلات مع معايير المحاسبة للقطاع العام وتكون الإفصاحات الواردة في الفقرة 66 مطلوبة.

.66 **عندما تعرض الجهة قوائمها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن أي من عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية متطلبات الفقرة 64، فإنه يجب عليها أن:**

أ. **تحدد بوضوح المعلومات كمعلومات تكميلية، لتمييزها عن المعلومات التي تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام؛ و**

ب. **تُفصح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛ و**

ج. **تُفصح عن العملة الوظيفية للجهة وطريقة الترجمة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.**

أحكام انتقالية

تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة

.67 [حذفت].

.68 [حذفت].

.69 [حذفت].

.70 [حذفت].

تاريخ السريان

.71 يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

71أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].

71ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].

71ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].

.72 عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 4 (2006)

.73 [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 4].

"إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام"

الفهرس

تقديم لإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام

مقدمة

1. يحدد إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم) المفاهيم التي تُطبَّق عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تنطبق على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام[1].

2. الهدف الرئيس لمعظم جهات القطاع العام هو تقديم الخدمات للعموم، وليس تحقيق الأرباح وتوليد عائد على حقوق الملكية للمستثمرين. وبالتالي، يمكن تقويم أداء هذه الجهات بصورة جزئية فقط من خلال فحص المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية. وتقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. لذلك يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام الصادرة عن جهات القطاع العام إلى معلومات لدعم تقويم أمور مثل:
   - ما إذا كانت الجهة قدمت خدماتها للمواطنين بأسلوب ذي كفاءة وفعالية؛ و
   - الموارد المتاحة حاليًا لمقابلة النفقات المستقبلية، وإلى أي مدى توجد قيود أو شروط متعلقة باستخدامها؛ و
   - إلى أي مدى قد تغير العبء على المكلفين بالضريبة في السنوات المستقبلية لدفع تكاليف الخدمات الحالية؛ و
   - ما إذا كانت قدرة الجهة على تقديم الخدمات قد تحسنت أو تدهورت مقارنة بالسنة السابقة.

3. تتمتع الحكومات عمومًا بسلطات واسعة، بما في ذلك القدرة على وضع وإنفاذ المتطلبات النظامية وعلى تغيير تلك المتطلبات. على الصعيد العالمي، يختلف القطاع العام إلى حد كبير في كل من ترتيباته الدستورية وطرق عمله. مع ذلك، تتضمن الحوكمة في القطاع العام عمومًا محاسبة السلطة التنفيذية من قبل هيئة تشريعية[2] (أو ما في حكمها).

4. الأقسام الآتية تبرز خصائص القطاع العام التي أخذها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان عند تطوير إطار المفاهيم.

حجم المعاملات غير التبادلية وأهميتها المالية

5. في المعاملة غير التبادلية، تستلم جهة قيمة من طرف آخر دون بذل قيمة مساوية تقريبًا في المقابل بشكل مباشر. مثل هذه المعاملات شائعة في القطاع العام. ولا يرتبط عادة مستوى ونوعية الخدمات التي يتلقاها فرد، أو مجموعة من الأفراد، بشكل مباشر بمستوى الضرائب المربوطة. وقد يتعين على فرد أو مجموعة دفع رسم و/أو تقديم مساهمات محددة للحصول على خدمات معينة. مع ذلك، تكون مثل هذه المعاملات، عمومًا، ذات طبيعة غير تبادلية، لأن قيمة المنافع التي يحصل عليها الفرد أو مجموعة الأفراد لن تكون مساويةً تقريبًا لمبلغ أي رسوم مسددة أو مساهمات مقدمة من قبل الفرد أو المجموعة. وقد يكون لطبيعة المعاملات غير التبادلية تأثير على كيفية إثباتها وقياسها وعرضها لتدعم على أفضل وجه تقويم الجهة من قِبل متلقي الخدمات ومقدمي الموارد.

---

[1] يتضمن القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات دون المستوى الوطني (الحكومات الإقليمية، وحكومات الولايات/المناطق، والحكومات المحلية) والجهات الحكومية ذات العلاقة. ويتضمن أيضًا منظمات القطاع العام الدولية.

[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

6. فرض الضرائب هي معاملة غير تبادلية إجبارية مقررة نظاماً بين الأفراد أو الجهات والحكومة. وقد تختلف سلطات جباية الضرائب إلى حد كبير، بناءً على العلاقة بين سلطات الحكومة الوطنية[3] وسلطات الحكومات دون المستوى الوطني وجهات القطاع العام الأخرى. ويتم تمويل جهات القطاع العام الدولية بشكل كبير من خلال تحويلات من حكومات وطنية وحكومات إقليمية[4] وحكومات ولايات. وقد يحكم هذا التمويل اتفاقيات أو معاهدات أو قد يكون على أساس طوعي.

7. تكون الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى مساءلة أمام مقدمي الموارد، خصوصًا أولئك الذين يقدمون الموارد من خلال الضرائب والمعاملات الإجبارية الأخرى. ويناقش الفصل 2، *أهداف ومستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام* هدف المساءلة للتقارير المالية.

أهمية الموازنة المعتمدة

8. تُعد معظم الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى موازنات. وفي العديد من الدول يوجد متطلب دستوري بإعداد موازنة معتمدة من قبل الهيئة التشريعية (أو ما في حكمها) وإتاحتها للعموم. وغالبًا ما يحدد التشريع محتويات تلك الوثيقة. وتمارس الهيئة التشريعية (أو ما في حكمها) الرقابة، ويقوم المواطنون وممثلوهم المنتخبون بمساءلة إدارة الجهة ماليًا من خلال الموازنة وآليات أخرى. وتُعد الموازنة المعتمدة غالبًا هي الأساس لتحديد مستويات الضرائب، وهي جزء من عملية الحصول على اعتماد السلطة التشريعية[5] للنفقات.

9. نظرًا لأهمية الموازنة المعتمدة، فإن المعلومات التي تمكن المستخدمين من مقارنة النتائج المالية مع الموازنة تسهل إجراء تقويم مقدار تحقيق جهة القطاع العام لأهدافها المالية. وتعزز مثل هذه المعلومات المساءلة كما توفر معلومات تمكن من اتخاذ القرارات في الموازنات اللاحقة. يمثل إعداد التقارير مقارنة بالموازنة عادة آلية للتدليل على الالتزام بالمتطلبات النظامية المتعلقة بالمالية العامة. ويناقش الفصل 2 احتياجات المستخدمين من معلومات الموازنة.

طبيعة برامج القطاع العام وطول عمر القطاع العام

10. العديد من برامج القطاع العام هي برامج طويلة الأجل، وتعتمد القدرة على الوفاء بالارتباطات على فرض الضرائب والمساهمات المستقبلية. كما أن العديد من الارتباطات الناشئة عن برامج القطاع العام، وسلطات جباية ضرائب مستقبلية، لا تستوفي تعريف الالتزام وتعريف الأصل الواردين في الفصل 5، عناصر القوائم المالية. لذلك، لا يتم إثبات هذه الارتباطات والسلطات في القوائم المالية.

11. بناءً على ذلك، لا يمكن لقائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي أن تقدما جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في البرامج الطويلة الأجل، ولا سيما تلك البرامج التي تقدم منافع اجتماعية. إن الآثار المالية للعديد من القرارات سوف يكون لها تأثير لسنوات عدة أو حتى لعقود في المستقبل، لذلك فإن التقارير المالية ذات الغرض العام التي تحتوي على معلومات مالية مستقبلية حول الاستدامة الطويلة الأجل لتمويل الجهة والبرامج الرئيسة تعتبر ضرورية لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات كما نوقش في الفصل 2.

12. على الرغم من أن الرقابة السياسية قد تتغير بانتظام، إلا أن الدول تتمتع عمومًا بوجود طويل الأمد.

---

[3] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[4] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[5] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

وفي حين أنها قد تواجه صعوبات مالية حادة وقد تتعثر عن سداد التزاماتها عن الديون السيادية، إلا أن الدول تستمر في الوجود. إذا واجهت الجهات الحكومية دون المستوى الوطني صعوبات مالية، فإن الحكومات الوطنية قد تعمل كمقرض أخير أو قد تقدم ضمانات واسعة النطاق. قد يستمر تمويل ارتباطات تقديم الخدمات الرئيسة للجهات الحكومية دون المستوى الوطني من قبل مستوى أعلى في الحكومة. في حالات أخرى، قد تستمر جهات القطاع العام غير القادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها في الوجود عن طريق إعادة هيكلة عملياتها.

13. يدعم مبدأ الاستمرارية إعداد القوائم المالية. ويتطلب تفسير المبدأ أن يعكس الأمور التي نوقشت في الفقرتين 11 و12.

طبيعة وغرض الأصول والالتزامات في القطاع العام

14. السبب الرئيس لامتلاك العقارات والآلات والمعدات وغيرها من الأصول في القطاع العام هو الخدمات المتوقعة منها، وليس قدرتها على توليد تدفقات نقدية[6]. ونظرا لأنواع الخدمات المقدمة، فإن نسبة مهمة من الأصول المستخدمة من قبل جهات القطاع العام هي أصول متخصصة، مثال ذلك، الطرق والأصول العسكرية. قد يكون هناك سوق محدودة لمثل هذه الأصول، ومع ذلك، فإنها قد تحتاج إلى قدر كبير من التعديل لكي يستخدمها مشغلون آخرون. ولهذه العوامل دلالات لأغراض قياس مثل هذه الأصول. ويناقش الفصل 7، قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية أسس قياس الأصول.

15. قد تحتفظ الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى لبنود تسهم في الطابع التاريخي والثقافي لدولة أو إقليم، مثال ذلك، الكنوز الفنية والمباني التاريخية والآثار الأخرى. كما قد تكون مسؤولة أيضاً عن المحميات الطبيعية ومناطق أخرى ذات أهمية طبيعية بها نباتات وحيوانات إقليمية. مثل هذه البنود والمناطق لا يحتفظ بها عمومًا بغرض البيع، حتى وإن وجدت أسواق لها. وتتحمل الحكومة وجهات القطاع العام مسؤولية الحفاظ عليها وصونها للأجيال الحالية والمستقبلية.

16. تتمتع الحكومات عادة بسلطات على الموارد الطبيعية والموارد الأخرى مثل احتياطيات المعادن والمياه ومناطق صيد الأسماك والغابات والطيف الكهرومغناطيسي. وتتيح هذه السلطات للحكومات منح تراخيص لاستخدام هذه الموارد أو الحصول على رسوم الامتياز والضرائب الناتجة عن استخدامها. ويناقش الفصلان 5 و6، *الإثبات في القوائم المالية* تعريف الأصول وضوابط الإثبات.

17. تتكبد الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى التزامات متعلقة بأهداف تقديم الخدمات. تنشأ الكثير من الالتزامات عن معاملات غير تبادلية، وتتضمن تلك المتعلقة بالبرامج التي تعمل على تقديم المنافع الاجتماعية. قد تنشأ الالتزامات أيضًا من دور الحكومات كمقرض أخير ومن أي التزامات لتحويل الموارد إلى المتضررين من الكوارث. بالإضافة إلى ذلك، لدى العديد من الحكومات التزامات تنشأ من أنشطة نقدية مثل العملة المتداولة. ويناقش الفصلان 5 و6 تعريف الالتزام وضوابط الإثبات.

الدور التنظيمي لجهات القطاع العام

18. لدى العديد من الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى سلطات لتنظيم الجهات العاملة في قطاعات معينة من الاقتصاد، إما مباشرة أو من خلال وكالات أنشئت خصيصًا لهذا الغرض. ويتمثل الأساس المنطقي للسياسات العامة في التنظيم في حماية المصلحة العامة وفقًا لأهداف محددة للسياسات العامة. ويمكن أن يحدث التدخل التنظيمي أيضًا عندما تكون هناك عيوب في السوق أو فشل في السوق

[6] الكثير من أصول القطاع العام تولد تدفقات نقدية، ولكن هذا غالبًا لا يكون هو السبب الرئيس لحيازتها.

بالنسبة لخدمات معينة أو للتخفيف من عوامل مثل التلوث، الذي لا ينتقل أثره من خلال التسعير. وتنفذ هذه الأنشطة التنظيمية وفقًا لإجراءات نظامية.

19. يمكن للحكومات أيضًا أن تنظم نفسها وجهات القطاع العام الأخرى. وقد يكون الحكم المهني ضروريًا لتحديد ما إذا كانت هذه الأنظمة يترتب عليها حقوق والتزامات على جهات القطاع العام تتطلب الإثبات كأصول والتزامات، أو ما إذا كانت قدرة جهة القطاع العام على تعديل هذه الأنظمة لها تأثير على كيفية حساب هذه الحقوق والالتزامات. ويتناول الفصل 5 الحقوق والالتزامات.

العلاقة بالتقارير الإحصائية

20. تنتج العديد من الحكومات نوعين من المعلومات المالية التاريخية: (أ) إحصاءات مالية الحكومة بشأن قطاع الحكومة العامة لغرض تحليل الاقتصاد الكلي واتخاذ القرارات، و(ب) القوائم المالية ذات الغرض العام (القوائم المالية) للمساءلة واتخاذ القرارات على مستوى الجهة، بما في ذلك قوائم المالية على مستوى الحكومة ككل.

21. إن المعايير الشاملة لإحصاءات الاقتصاد الكلي محددة في نظام الحسابات القومية. ويمثل نظام الحسابات القومية إطاراً لوصف منهجي ومفصل للاقتصاد الوطني ومكوناته، بما في ذلك قطاع الحكومة العامة. وتنفذ هذه المعايير على المستوى الوطني أو المستوى الإقليمي، على سبيل المثال تنفذ في الاتحاد الأوروبي من خلال نظام الحسابات الأوروبي. وتتضمن إرشادات إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة دليل إحصاءات مالية للحكومة الصادر عن صندوق النقد الدولي.

22. هناك الكثير من القواسم المشتركة بين القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة. ويُعنى كلا الإطارين بما يلي: (أ) المعلومات المالية على أساس الاستحقاق، و(ب) أصول الحكومة والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، و(ج) معلومات شاملة عن التدفقات النقدية. وهناك تداخل كبير بين إطاري التقرير اللذين تستند إليهما هذه المعلومات.

23. مع ذلك، فإن معايير المحاسبة للقطاع العام تختلف أهدافها عن أهداف إرشادات إعداد تقارير إحصاءات مالية الحكومة. وتتمثل أهداف التقارير المالية لجهات القطاع العام في تقديم معلومات عن الجهة المعدة للقوائم المالية تفيد مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة وأغراض اتخاذ القرارات. بينما تستخدم تقارير إحصاءات مالية الحكومة من أجل: (أ) تحليل خيارات السياسات المالية العامة، ووضع السياسات، وتقويم أثر السياسات المالية، و(ب) تحديد الأثر على الاقتصاد، و(ج) مقارنة النتائج المالية على الصعيدين الوطني والدولي. وينصب التركيز على تقويم أثر قطاع الحكومة العامة والقطاع العام بمفهومه الأوسع على الاقتصاد، في الإطار الكامل لإحصاءات الاقتصاد الكلي.

24. يؤدي اختلاف الأهداف ومجال الاهتمام في الجهات المختلفة المعدة للقوائم المالية إلى معالجات مختلفة لبعض المعاملات والأحداث. إن إزالة الفروق بين الإطارين المحاسبيين والتي لا تُعَدُّ أساسية لأهدافهما المختلفة وللجهات المعدة للقوائم المالية بموجب كل منهما، واستخدام نظام معلومات مالية متكامل واحد لإنتاج كل من القوائم المالية الملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام وتقارير إحصاءات مالية الحكومة، يمكن أن يترتب عليه منافع للمستخدمين من حيث جودة التقرير، وتوفير المعلومات في الوقت المناسب، والقابلية للفهم. وقد تم أخذ هذه المسائل في الحسبان وآثارها في تطوير الفصل 2 والفصل 4، الجهة المعدة للقوائم المالية، والفصل 7 والتي تناقش أهداف التقارير المالية والجهة المعدة للقوائم المالية والقياس.

الفصل الأول: دور إطار المفاهيم وسلطته

الموضوع	الفقرة
دور إطار المفاهيم	1.1
سلطة إطار المفاهيم	1.3-1.2
التقارير المالية ذات الغرض العام	1.7-1.4
انطباق إطار المفاهيم	1.8

دور إطار المفاهيم

1.1 يحدد "إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام (إطار المفاهيم)" المفاهيم التي تستند إليها التقارير المالية ذات الغرض العام (التقارير المالية) والتي تعدها جهات القطاع العام التي تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي. وسيطبق مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هذه المفاهيم عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تنطبق على إعداد وعرض التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.

سلطة إطار المفاهيم

1.2 لا يضع إطار المفاهيم متطلبات رسمية لإعداد التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام، كما أنه لا يلغي المتطلبات الخاصة بمعايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها. كما أن المتطلبات الرسمية المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض للمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يكون التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام محددة في معايير المحاسبة للقطاع العام.

1.3 يمكن لإطار المفاهيم أن يقدم إرشاداً لكيفية التعامل مع الأمور المتعلقة بالتقارير المالية التي لم يتم تناولها من قبل معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها. في هذه الحالات، يمكن لمعدي القوائم المالية وغيرهم الرجوع إلى، والنظر في مدى انطباق، التعريفات وضوابط الإثبات ومبادئ القياس والمفاهيم الأخرى المحددة في إطار المفاهيم.

التقارير المالية ذات الغرض العام

1.4 تعدّ التقارير المالية ذات الغرض العام مكوّناً أساسياً في إعداد ودعم وتعزيز التقارير المالية التي تتمتع بالشفافية من قبل الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى. والتقارير المالية ذات الغرض العام هي عبارة عن تقارير مالية تهدف لتلبية الاحتياجات من المعلومات للمستخدمين الذين لا يمكنهم طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

1.5 قد يتمتع بعض مستخدمي المعلومات المالية بسلطة طلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات. وبينما قد تجد هذه الأطراف المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضها، إلا أن التقارير المالية ذات الغرض العام لا تُعد للاستجابة بشكل محدد للاحتياجات المحددة لتلك الأطراف من المعلومات.

1.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام على الأرجح تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية وللمسائل المشمولة ضمن نطاق إعداد التقارير المالية. وتشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية بما في ذلك أيضًا الإيضاحات (التي يشار إليها فيما بعد بالقوائم المالية ما لم يُحدد خلاف ذلك)، وعرض المعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية.

1.7 يضع نطاق التقارير المالية حدود المعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. ويحدد نطاق التقارير المالية حسب احتياجات المستخدمين الرئيسين للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام وأهداف التقارير المالية. ويتناول الفصل التالي العوامل التي تحدد ما يمكن أن يشمله نطاق التقارير المالية.

انطباق إطار المفاهيم

1.8 ينطبق إطار المفاهيم على التقارير المالية لجهات القطاع العام التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام. لذلك، فهو ينطبق على التقارير المالية ذات الغرض العام للحكومات الوطنية وحكومات الأقاليم، وحكومات الولايات/المناطق والحكومات المحلية[7]. وينطبق أيضًا على نطاق واسع من جهات القطاع العام الأخرى بما في ذلك:

- الوزارات والإدارات والبرامج والمجالس والهيئات والوكالات؛ و
- صناديق الضمان الاجتماعي في القطاع العام وصناديق أمانة الاستثمار (الصناديق الوقفية)، والسلطات التشريعية؛ و
- المنظمات الحكومية الدولية.

[7] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

الفصل الثاني: أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

الموضوع	الفقرة
أهداف التقارير المالية	2.2-2.1
مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام	2.6-2.3
المساءلة واتخاذ القرارات	2.10-2.7
احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات	2.13-2.11
المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام	2.28-2.14
المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية	2.17-2.14
معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد	2.21-2.18
إنجازات تقديم الخدمات	2.24-2.22
المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية	2.27-2.25
المعلومات الإيضاحية	2.28
القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية	2.30-2.29
مصادر المعلومات الأخرى	2.31

أهداف التقارير المالية

2.1 أهداف التقارير المالية من قبل جهات القطاع العام هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات (والتي يشار إليها فيما بعد بـ "المفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات").

2.2 التقارير المالية ليست غاية بحد ذاتها. والغرض منها هو تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك تحدد أهداف التقارير المالية أخذاً في الحسبان مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام واحتياجاتهم من المعلومات.

مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام

2.3 تجمع الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى الموارد من المكلفين بدفع الضريبة، والمانحين، والمقرضين وغيرهم من مقدمي الموارد لاستخدامها في تقديم الخدمات للمواطنين ومتلقي الخدمات الآخرين. هذه الجهات مساءلة عن إدارتها واستخدامها للموارد أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك التي تعتمد عليها لاستخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات الضرورية. وتتطلب الجهات التي تقدم الموارد وتتلقى، أو تتوقع أن تتلقى، الخدمات أيضًا المعلومات كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات.

2.4 من ثم، تُعَدُّ التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام بشكل رئيس لتلبية الاحتياجات من المعلومات لمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد الذين لا يملكون السلطة لكي يطلبوا من جهة القطاع العام الإفصاح عن المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. كما أن الهيئة التشريعية (أو هيئة مشابهة) هم أيضًا مستخدمون رئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام، ويستخدمون التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل مكثف ومستمر بصفتهم ممثلين لمصالح متلقي الخدمات ومقدمي الموارد. ولذلك، ولأغراض إطار المفاهيم، فإن المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام هم متلقو الخدمات وممثلوهم ومقدمو الموارد وممثلوهم (يشار إليهم فيما بعد بمتلقي الخدمات ومقدمي الموارد، ما لم يُحدَّد خلاف ذلك).

2.5 يتلقى المواطنون الخدمات من الحكومة وجهات القطاع العام الأخرى، ويقدمون الموارد إليها. لذلك، يُعَدُّ المواطنون المستخدمين الرئيسين للتقارير المالية ذات الغرض العام. وقد يكون بعض متلقي الخدمات، وبعض مقدمي الموارد الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، غير مواطنين – مثال ذلك المقيمون الذين يدفعون الضرائب و/أو يتلقون المنافع لكنهم ليسوا مواطنين، والوكالات المانحة متعددة الأطراف أو ثنائية الأطراف والعديد من المقرضين والشركات التي تقدم الموارد للحكومة وتتعامل معها، وتلك التي تمول و/أو تستفيد من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية. وفي معظم الحالات، تعتمد الحكومات التي تقدم الموارد للمنظمات الحكومية الدولية على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك المنظمات للحصول على المعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

2.6 قد تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام المعدّة لتلبية احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرار، معلومات مفيدة للأطراف الأخرى ولأغراض أخرى. على سبيل المثال، قد يجد الإحصائيون الحكوميون والمحللون ووسائل الإعلام والمستشارون الماليون ومجموعات المصالح العامة وجماعات الضغط وآخرون أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لأغراضهم الخاصة. كما أن المنظمات التي يكون لها السلطة بأن تطلب إعداد تقارير مالية مصممة خصيصًا لتلبية احتياجاتها المحددة من المعلومات يمكن أيضًا أن تستخدم المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراضها الخاصة -على سبيل المثال،

الهيئات التنظيمية والرقابية، وأجهزة الرقابة المالية العامة والمحاسبة، واللجان الفرعية للهيئة التشريعية أو هيئة حاكمة[8] أخرى، والجهات المركزية ومراقبو الموازنة، وإدارة الجهة، ووكالات التصنيف، وفي بعض الحالات، مؤسسات الإقراض ومقدمي المساعدات التنموية والمساعدات الأخرى. وبينما قد تجد هذه الأطراف الأخرى أن المعلومات التي تقدمها التقارير المالية ذات الغرض العام هي معلومات مفيدة، إلا أنها لا تعتبر المستخدم الرئيس للتقارير المالية ذات الغرض العام. لذلك، لا يتم إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل خاص لتلبية احتياجاتهم المحددة من المعلومات.

المساءلة واتخاذ القرارات

2.7 الوظيفة الرئيسة للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى هي تقديم الخدمات التي تعزز أو تحافظ على رفاهة المواطنين وغيرهم من المقيمين المؤهلين. وتتضمن تلك الخدمات، على سبيل المثال، برامج الضمان الاجتماعي، وخدمات الشرطة والتعليم العام والأمن الوطني والدفاع. وفي معظم الحالات، يتم تقديم هذه الخدمات نتيجة لمعاملة غير تبادلية[9] وفي بيئة غير تنافسية.

2.8 تكون الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى مساءلة أمام تلك الجهات التي تقدم لها الموارد، وتلك الجهات التي تعتمد عليها في استخدام تلك الموارد لتقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية وعلى المدى الطويل. ويتطلب الوفاء بالتزامات المساءلة، تقديم معلومات حول إدارة الجهة للموارد التي عهد إليها بها لتقديم الخدمات للمواطنين وجهات أخرى، وحول التزامها بالتشريعات أو اللوائح أو السلطات الأخرى التي تحكم تقديمها للخدمات وعملياتها الأخرى. ونظراً للطريقة التي تُموَّل بها الخدمات التي تقدمها جهات القطاع العام (بشكل رئيس عن طريق إيرادات الضرائب أو المعاملات غير التبادلية الأخرى)، واعتماد متلقي الخدمات على تقديم تلك الخدمات على المدى الطويل، فإن الوفاء بالالتزامات التي تساءل عنها جهات القطاع العام سوف يتطلب أيضًا تقديم معلومات حول مسائل معينة مثل إنجاز تقديم الخدمات من قبل الجهة خلال فترة القوائم المالية وقدرتها على الاستمرار في تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية.

2.9 سوف يتطلب أيضًا متلقو الخدمات ومقدمو الموارد الحصول على معلومات معينة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. على سبيل المثال:

- يتخذ المقرضون والدائنون والمانحون وآخرون ممن يقدمون الموارد بشكل طوعي، بما في ذلك المعاملات التبادلية، قرارات معينة حول ما إذا كان يجب تقديم الموارد لدعم الأنشطة الحالية والمستقبلية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى. في بعض الظروف، يمكن لأعضاء الهيئة التشريعية أو هيئة مماثلة الذين يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها، أن يتخذوا قرارات معينة أو أن يؤثروا على قرارات معينة حول أهداف تقديم الخدمات للوزارات أو الجهات الحكومية الأخرى أو البرامج الحكومية والموارد المخصصة لدعم إنجازها؛ و
- لا يقدم المكلفون بدفع الضريبة عادة الأموال إلى الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على أساس طوعي أو نتيجة معاملات تبادلية. بالإضافة إلى ذلك، وفي العديد من الحالات، لا يكون للمكلفين حرية اختيار قبول أو عدم قبول الخدمات المقدمة من قبل إحدى جهات القطاع العام أو اختيار مقدم خدمة بديل. وبالتالي، فهم يتمتعون بقدرة مباشرة أو فورية محدودة لاتخاذ قرارات حول ما إذا يجب تقديم موارد معينة للحكومة، والموارد التي تخصص لتقديم الخدمات من قبل جهة محددة في القطاع العام، أو ما إذا كان يجب شراء أو استهلاك الخدمات المقدمة. مع ذلك،

---

[8] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".

[9] إن المعاملات التبادلية هي المعاملات التي تستلم فيها جهة ما أصولاً أو خدمات، أو تسوى فيها التزامات لها، وتبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر لجهة أخرى في المقابل. أما المعاملات غير التبادلية فهي المعاملات التي تستلم فيها الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل قيمة مساوية تقريبًا بشكل مباشر في المقابل.

بإمكان متلقي الخدمات ومقدمي الموارد أن يتخذوا قرارات حول من أو ما يفضلون التصويت له، والشكاوى التي يقدمونها للمسؤولين المنتخبين أو الهيئات التمثيلية الأخرى – وقد يكون لهذه القرارات آثار متعلقة بتخصيص الموارد لبعض جهات القطاع العام.

2.10 تسهم المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة في اتخاذ القرارات المستنيرة. فعلى سبيل المثال، تعدّ المعلومات حول التكاليف، وكفاءة وفاعلية أنشطة تقديم الخدمات في الماضي، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادر استرداد التكاليف، والموارد المتاحة لدعم الأنشطة المستقبلية، ضرورية للوفاء بالتزامات المساءلة. هذه المعلومات مفيدة أيضاً في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القرارات التي تتخذها الجهات المانحة وجهات الدعم المالي الأخرى بشأن تقديم الموارد إلى الجهة.

احتياجات متلقي الخدمات ومقدمي الموارد من المعلومات

2.11 لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد إلى المعلومات التي تدعم تقويم أمور مثل:

- أداء الجهة خلال فترة القوائم المالية، على سبيل المثال، في:
  - تحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها وأهدافها التشغيلية والمالية الأخرى؛ و
  - إدارة الموارد التي تكون مسؤولة عنها؛ و
  - الالتزام بما ينطبق عليها من متطلبات تتعلق بالموازنة ومتطلبات تشريعية وسلطات أخرى، تنظم جمع واستخدام الموارد؛ و
- سيولة الجهة (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالالتزامات الحالية) وملاءتها (على سبيل المثال، القدرة على الوفاء بالالتزامات على المدى الطويل)؛ و
- استدامة تقديم الخدمات من قبل الجهة والعمليات الأخرى للجهة على المدى الطويل، والتغيرات فيها كنتيجة لأنشطة الجهة خلال فترة القوائم المالية بما في ذلك على سبيل المثال:
  - قدرة الجهة على الاستمرار في تمويل أنشطتها وتحقيق أهدافها التشغيلية في المستقبل (قدرتها المالية)، بما في ذلك المصادر المحتملة للتمويل ومدى اعتماد الجهة عليها، وبالتالي مدى تعرضها لضغوطات التمويل أو الطلب خارج نطاق سيطرتها؛ و
  - الموارد المادية والموارد الأخرى المتاحة حاليًا لدعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية (قدرتها التشغيلية)؛ و
- قدرة الجهة على التأقلم مع الظروف المتغيرة، سواء كانت تغيرات في الخصائص الديموغرافية أو تغيرات في الأوضاع الاقتصادية الوطنية أو الدولية والتي من المحتمل أن تؤثر على طبيعة أو تركيبة الأنشطة التي تقوم بها والخدمات التي تقدمها.

2.12 من المحتمل أن تتداخل المعلومات التي يحتاجها متلقو الخدمات ومقدمو الموارد لهذه الأغراض في كثير من النواحي. على سبيل المثال، سوف يتطلب متلقو الخدمات الحصول على معلومات كمدخلات في تقويم أمور معينة حول ما إذا:

- كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب، وما إذا كان ذلك الاستخدام يصب في مصلحتهم؛ و
- كان نطاق وحجم وتكلفة الخدمات المقدمة خلال فترة القوائم المالية مناسبة، ومبالغ التكاليف المستردة ومصادرها؛ و
- كانت المستويات الحالية للضرائب أو الموارد الأخرى التي تم جمعها كافية للحفاظ على حجم وجودة الخدمات المقدمة حاليًا.

وسوف يتطلب متلقو الخدمات أيضًا الحصول على معلومات حول نتائج القرارات التي اتُّخذت والأنشطة التي نفَّذتها الجهة خلال فترة القوائم المالية وحول الموارد المتاحة لدعم تقديم الخدمات في

الفترات المستقبلية، والأنشطة والأهداف المستقبلية المتوقعة للجهة، وقيم ومصادر استرداد التكاليف اللازمة لدعم تلك الأنشطة.

2.13 يتطلب مقدمو الموارد الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة:
- تحقق الأهداف المحددة لها كمبرر لجمع الموارد خلال فترة القوائم المالية؛ و
- قد مولت العمليات الحالية من الأموال المجمعة في الفترة الحالية من المكلفين بدفع الضريبة أو من القروض أو من مصادر أخرى؛ و
- من المرجح أن تحتاج إلى موارد إضافية (أو أقل) في المستقبل، والمصادر المحتملة لهذه الموارد.

وسوف يتطلب المقرضون والدائنون الحصول على معلومات كمدخلات لتقويم سيولة الجهة، وبالتالي ما إذا كانت قيمة وتوقيت السداد سيكونا كما هو متفق عليه. في حين يطلب المانحون الحصول على معلومات لدعم تقويم ما إذا كانت الجهة تستخدم الموارد بشكل اقتصادي وفاعل وذي كفاءة وعلى النحو المطلوب. وسوف يطلبون أيضًا معلومات حول الأنشطة المستقبلية المتوقعة للجهة في تقديم الخدمات والموارد اللازمة.

المعلومات المقدمة بواسطة التقارير المالية ذات الغرض العام

المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية

2.14 تساعد المعلومات حول المركز المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى المستخدمين في تحديد موارد الجهة والمطالبات على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية. وسوف يوفر ذلك معلومات مفيدة كمدخلات في تقويم أمور معينة مثل:
- مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها في الحفاظ على وإدارة موارد الجهة؛ **و**
- مدى توافر الموارد لدعم الأنشطة المستقبلية لتقديم الخدمات، والتغيرات خلال فترة القوائم المالية في قيمة وتركيبة تلك الموارد والمطالبات على تلك الموارد؛ و
- قيمة وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية اللازمة لسداد المطالبات القائمة المترتبة على موارد الجهة.

2.15 تفيد المعلومات حول الأداء المالي للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم أمور مثل ما إذا كانت الجهة قد امتلكت موارد اقتصادية، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف تقديم الخدمات الخاصة بها. وتساعد المعلومات حول تكاليف تقديم الخدمات وقيم ومصادر استرداد التكاليف خلال فترة القوائم المالية المستخدمين في تحديد ما إذا تم استرداد التكاليف التشغيلية من، على سبيل المثال، الضرائب ورسوم المستخدمين والمساهمات والتحويلات، أو ما إذا تم تمويلها عن طريق زيادة مستوى مديونية الجهة.

2.16 تسهم المعلومات حول التدفقات النقدية للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى في تقويم الأداء المالي وسيولة الجهة وملاءتها المالية. وهي تشير إلى كيفية قيام الجهة بجمع واستخدام النقد خلال الفترة، بما في ذلك حصولها على قروض وسدادها للقروض، واقتناؤها للأصول وبيعها، على سبيل المثال العقارات والآلات والمعدات. وهي تحدد أيضاً النقد المستلم من، على سبيل المثال، الضرائب والاستثمارات والتحويلات النقدية المقدمة إلى والمستلمة من حكومات أخرى أو جهات حكومية أخرى أو منظمات دولية أخرى. ويمكن للمعلومات حول التدفقات النقدية أن تدعم أيضًا تقويم مدى التزام الجهة بتفويضات الإنفاق المعبر عنها في شكل قيم للتدفقات النقدية، والمساعدة في تقدير المبالغ والمصادر المحتملة للتدفقات النقدية الداخلة واللازمة في الفترات المستقبلية لدعم أهداف تقديم الخدمات.

2.17 عادة ما تُعرَض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية في القوائم المالية.

لمساعدة المستخدمين على فهم وتفسير المعلومات المعروضة في القوائم المالية بشكل أفضل ووضعها ضمن السياق المناسب. ويمكن أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام أيضًا معلومات مالية وغير مالية تعزز وتكمل وتضيف للقوائم المالية، بما في ذلك المعلومات عن أمور تتعلق بالحكومة أو غيرها من جهات القطاع العام، مثل:

- التزامها بالموازنات المعتمدة والسلطات الأخرى التي تحكم عملياتها؛ **و**
- أنشطة تقديم الخدمات وإنجازاتها خلال فترة القوائم المالية؛ و
- التوقعات بخصوص تقديم الخدمات والأنشطة الأخرى في الفترات المستقبلية، والآثار طويلة الأجل للقرارات المتخذة والأنشطة المنفذة خلال فترة القوائم المالية، بما في ذلك تلك التي يمكن أن تؤثر على التوقعات حول المستقبل.

يمكن عرض هذه المعلومات في إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

معلومات الموازنة والالتزام بالتشريعات أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد

2.18 عادة ما تقوم الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى بإعداد موازنة سنوية واعتمادها وإتاحتها للعموم. وتقدم الموازنة المعتمدة للأطراف المعنية معلومات مالية حول الخطط التشغيلية للجهة خلال الفترة المقبلة، واحتياجاتها الرأسمالية، وغالبًا أهداف وتوقعات تقديم الخدمات الخاصة بها. وتستخدم الموازنة المعتمدة لتبرير جمع الموارد من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين، وتحدد صلاحيات الإنفاق من الموارد.

2.19 يمكن الحصول على بعض الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام من المانحين أو المقرضين أو نتيجة لمعاملات تبادلية. مع ذلك، يتم تقديم الموارد لدعم أنشطة جهات القطاع العام بشكل رئيس في المعاملات غير التبادلية من قبل المكلفين بدفع الضريبة والآخرين، بما يتسق مع التوقعات التي تعكسها الموازنة المعتمدة.

2.20 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول النتائج المالية للجهة (سواء اصطِلح عليها بـ "الفائض أو العجز" أو "الربح أو الخسارة" أو بمصطلحات أخرى) وأدائها وتدفقاتها النقدية خلال فترة القوائم المالية، وأصولها والتزاماتها في تاريخ القوائم المالية وأي تغيير فيها خلال فترة القوائم المالية وإنجازات تقديم الخدمات الخاصة بها.

2.21 إن دمج المعلومات التي تساعد المستخدمين على تقويم مدى التزام الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية للجهة بالتقديرات الظاهرة في الموازنات المعتمدة، ومدى التزام الجهة بالتشريعات ذات الصلة أو السلطات الأخرى التي تحكم جمع واستخدام الموارد، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هو أمر مهم لتحديد كيفية قيام جهة القطاع العام بتحقيق أهدافها المالية بشكل جيد. تعدّ مثل هذه المعلومات ضرورية لوفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بالتزاماتها حيال المساءلة أمام المواطنين، وتعزز تقويم الأداء المالي للجهة، وتدعم اتخاذ القرارات المستنيرة.

إنجازات تقديم الخدمات

2.22 الهدف الرئيس للحكومات ومعظم جهات القطاع العام هو تقديم الخدمات اللازمة للمواطنين. تبعًا لذلك، لا يظهر الأداء المالي للحكومات ومعظم جهات القطاع العام بشكل كامل أو كافٍ في أي من قياسات النتائج المالية. وبالتالي، يجب تقويم نتائجها المالية في سياق تحقيق أهداف تقديم الخدمات.

2.23 في بعض الحالات، تقدم القياسات الكمية لمخرجات ونتائج أنشطة تقديم الخدمات للجهة خلال فترة القوائم المالية معلومات ملائمة حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات – مثال ذلك، المعلومات حول تكلفة وحجم وتكرار تقديم الخدمات، والعلاقة بين الخدمات المقدمة وموارد الجهة. وفي حالات أخرى، قد

تكون هناك حاجة إلى الإبلاغ عن تحقيق أهداف تقديم الخدمات بشرح جودة خدمات معينة مقدَّمة أو نتائج برامج معينة.

2.24 توفر التقارير عن المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية عن أنشطة تقديم الخدمات وإنجازها و/أو نتائجها خلال فترة القوائم المالية، مدخلات لتقويم الاقتصاد والكفاءة والفاعلية عمليات الجهة. ويُعدُّ التقرير عن هذه المعلومات أمراً ضرورياً للحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى للوفاء بالتزاماتها حيال المساءلة، أي المحاسبة عن وتبرير استخدام الموارد التي تُجمَع من، أو بالنيابة عن، المواطنين. كما تُتَّخذ القرارات من قبل المانحين بشأن تخصيص الموارد لجهات وبرامج محددة استجابة – على الأقل جزئياً – للمعلومات المتعلقة بإنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية.

المعلومات المالية وغير المالية المستقبلية

2.25 نظرًا لطول عمر الحكومات والعديد من البرامج الحكومية، قد تصبح النتائج المالية للعديد من القرارات المتخذة في فترة القوائم المالية واضحة بعد عدة سنوات في المستقبل. ويجب عندئذ تقويم القوائم المالية التي تعرض معلومات معينة حول المركز المالي في وقت ما والأداء المالي والتدفقات النقدية خلال فترة القوائم المالية ضمن السياق الطويل الأجل.

2.26 يمكن أن يكون للقرارات التي تتخذها الحكومة، أو إحدى جهات القطاع العام الأخرى، في فترة محددة حول برامج لتقديم وتمويل الخدمات في المستقبل، نتائج مهمة فيما يخص:

- المواطنين الذين سيعتمدون على هذه الخدمات في المستقبل؛ و
- الأجيال الحالية والمستقبلية من المكلفين بدفع الضريبة ومقدمي الموارد الآخرين بشكل غير طوعي، والذين يقدمون الضرائب والرسوم لتمويل أنشطة تقديم الخدمات المخطط لها والارتباطات المالية المتعلقة بها.

2.27 تكون المعلومات حول أنشطة وأهداف تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة، وتأثيرها المحتمل على احتياجات الموارد المستقبلية للجهة، والمصادر المحتملة لتمويل تلك الموارد، ضرورية كمدخلات في أي تقويم لقدرة الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى على الوفاء بارتباطاتها بتقديم الخدمات وارتباطاتها المالية في المستقبل. ويدعم الإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام تقويم استدامة تقديم الخدمات من قبل الحكومة أو جهات القطاع العام الأخرى، كما يعزز مساءلة الجهة ويوفر معلومات إضافية مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات.

المعلومات الإيضاحية

2.28 يمكن تقديم معلومات حول العوامل الرئيسة التي يقوم عليها الأداء المالي وأداء تقديم خدمات الجهة خلال فترة القوائم المالية والافتراضات التي تدعم التوقعات والعوامل التي يحتمل أن تؤثر على الأداء المستقبلي للجهة في التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إيضاحات القوائم المالية أو في تقارير منفصلة. وسوف تساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم المعلومات المالية وغير المالية التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام بشكل أفضل، كما تعزز دور التقارير المالية ذات الغرض العام في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية

2.29 يحدد نطاق التقارير المالية الحدود المحيطة بالمعاملات والأحداث والأنشطة الأخرى التي يمكن التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. للاستجابة لاحتياجات المستخدمين من المعلومات، ويعكس إطار المفاهيم نطاقاً أكثر شمولا لإعداد التقارير المالية من ذلك الذي تنطوي عليه القوائم المالية. وينص على تقديم معلومات إضافية تعزز وتكمل وتضيف لهذه القوائم المالية.

2.30 بينما يعكس إطار المفاهيم نطاقا أكثر شمولية لإعداد التقارير المالية مقارنة بالنطاق الذي تنطوي عليه القوائم المالية، فإن المعلومات المعروضة في القوائم المالية لا تزال هي في صميم عملية إعداد التقارير المالية. وتؤخَذ في الحسبان في الفصول الأخرى من إطار المفاهيم وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام أو إرشادات الممارسات الموصي بها الفردية، حسب ما يكون مناسبًا، كيفية تعريف وإثبات وقياس عناصر القوائم المالية وأشكال العرض والإبلاغ التي يمكن تبنيها فيما يخص المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

مصادر المعلومات الأخرى

2.31 تؤدي التقارير المالية ذات الغرض العام دورًا مهمًا في إبلاغ المعلومات الضرورية لدعم وفاء حكومة أو جهة قطاع عام أخرى بالتزاماتها حيال المساءلة، إضافة إلى تقديم معلومات مفيدة كمدخلات لأغراض اتخاذ القرارات. وبالرغم من ذلك، من غير المحتمل أن تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام جميع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. على سبيل المثال، بينما قد تُضمن التقارير المالية ذات الغرض العام على مقارنة للمبالغ الفعلية مع مبالغ الموازنة خلال فترة القوائم المالية، قد تقدم الموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الصادرة عن الحكومات معلومات مالية وغير مالية أكثر تفصيلاً حول الخصائص المالية لخطط الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى على المدى القصير والمتوسط. وتصدر الحكومات والجهات الحكومية المستقلة أيضًا تقارير حول الحاجة إلى، واستدامة، مبادرات تقديم الخدمات القائمة والأوضاع الاقتصادية المتوقعة والتغيرات في الخصائص الديموغرافية للدولة على الأجلين المتوسط والطويل والذي سوف يؤثر على الموازنات واحتياجات تقديم الخدمات في المستقبل. تبعًا لذلك، قد يحتاج متلقو الخدمات ومقدمو الموارد أيضًا للنظر في معلومات من مصادر أخرى، بما في ذلك التقارير حول الأوضاع الاقتصادية الحالية والمتوقعة والموازنات والتقديرات المالية المستقبلية الحكومية ومعلومات حول مبادرات السياسات الحكومية التي لم يتم التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

الفصل الثالث: الخصائص النوعية

المقدمة

3.1 تقدم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات مالية وغير مالية حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى. والخصائص النوعية للمعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام هي الصفات التي تجعل تلك المعلومات مفيدة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف التقارير المالية. وتتمثل أهداف التقارير المالية في تقديم معلومات مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

3.2 تتمثل الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام في الملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، والتوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق.

3.3 وتتمثل القيود العامة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام في الأهمية النسبية، والتكلفة مقابل المنفعة، وتحقيق توازن مناسب بين الخصائص النوعية.

3.4 تُعَدُّ كل من الخصائص النوعية جزءًا لا يتجزأ من الخصائص الأخرى وفي عمل مشترك معها؛ لتقديم معلومات مفيدة في التقارير المالية ذات الغرض العام لتحقيق أهداف التقارير المالية. مع ذلك، قد لا تتحقق عمليًا جميع الخصائص النوعية بالكامل، وقد يكون من الضروري تحقيق توازن أو مفاضلة بين بعضها.

3.5 تنطبق الخصائص النوعية على جميع المعلومات المالية وغير المالية التي يتم التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك المعلومات التاريخية والمعلومات المتوقعة والمعلومات الإيضاحية. مع ذلك، قد يختلف مدى تحقيق الخصائص النوعية تبعاً لدرجة عدم التأكد والتقويم الشخصي أو الرأي عند تجميع المعلومات المالية وغير المالية. وسيؤخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع إرشادات إضافية حول تفسير وتطبيق الخصائص النوعية على المعلومات التي توسع نطاق التقارير المالية إلى أبعد من نطاق القوائم المالية عند وضع أي من معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها التي تتناول مثل هذه الأمور.

الملاءمة

3.6 تكون المعلومات المالية وغير المالية ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فرق في تحقيق أهداف التقارير المالية. وتكون المعلومات المالية وغير المالية قادرة على صنع الفرق عندما تكون لها قيمة تأكيدية أو قيمة توقعية أو كلتاهما. وقد تكون قادرة على صنع الفرق، ومن ثَمَّ تكون ملائمة، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو أنهم كانوا على علم مسبق بها.

3.7 تكون للمعلومات المالية وغير المالية قيمة تأكيدية إذا أكدت أو غيرت توقعات ماضية (أو حاضرة). على سبيل المثال، تكون المعلومات ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات إذا أكدت التوقعات حول أمور مثل مدى تأدية المديرون لمسؤولياتهم من أجل استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية وتحقيق أهداف تقديم الخدمات المحددة والالتزام بمتطلبات الموازنة والمتطلبات التشريعية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة.

3.8 قد تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول أنشطة تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة والأهداف والتكاليف وقيمة ومصادر الموارد التي سيتم تخصيصها لتقديم الخدمات في المستقبل. وتكون لهذه المعلومات المستقبلية قيمة توقعية وتكون ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أيضًا أن تكون للمعلومات حول الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى الموجودة أو التي حدثت مسبقًا قيمة توقعية في المساعدة على صياغة التوقعات حول المستقبل. على سبيل المثال، يمكن للمعلومات التي تؤكد أو تدحض التوقعات الماضية أن تعزز أو أن تغير التوقعات حول النتائج المالية ونتائج تقديم الخدمات التي يمكن أن تحدث في المستقبل.

3.9 وترتبط الأدوار التأكيدية والتوقعية للمعلومات ببعضها البعض على سبيل المثال، تساعد المعلومات حول المستوى والهيكل الحاليين لموارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد المستخدمين على تأكيد نتائج استراتيجية إدارة الموارد خلال الفترة، وتوقع قدرة الجهة على الاستجابة للظروف المتغيرة واحتياجات تقديم الخدمات المستقبلية المتوقعة. وتساعد المعلومات نفسها على تأكيد أو تصحيح توقعات المستخدمين الماضية والتوقعات حول قدرة الجهة على الاستجابة لتلك التغيرات. كما تساعد أيضًا على تأكيد أو تصحيح المعلومات المالية المحتملة ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام السابقة.

التعبير الموثوق

3.10 لكي تكون المعلومات مفيدة في إعداد التقارير المالية، فإنها يجب أن تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. ويتحقق التعبير الموثوق عندما يكون وصف الظواهر مكتملاً ومحايداً وخالياً من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. وتصف المعلومات التي تعبر بموثوقية عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى جوهر المعاملة ذات الصلة، أو حدث أو نشاط أو ظرف آخر والذي ليس من الضروري أن يكون بنفس شكلها النظامي.

3.11 في الواقع العملي قد لا يمكن معرفة أو تأكيد ما إذا كانت المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام مكتملة ومحايدة وخالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية. مع ذلك، يجب أن تكون المعلومات كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء بقدر الإمكان.

3.12 يمكن أن يؤدى حذف بعض المعلومات إلى خطأ أو تضليل في التعبير عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة أخرى، وبالتالي لن تفيد مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام. على سبيل المثال، يتضمن الوصف الكامل لبند "الآلات والمعدات" في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبيرًا رقميًا للمبلغ المجمع للآلات والمعدات بالإضافة إلى المعلومات الكمية والوصفية والتفسيرية اللازمة للتعبير بموثوقية عن تلك الفئة من الأصول. وفي بعض الحالات، قد يتضمن ذلك الإفصاح عن معلومات حول أمور مثل الفئات الرئيسة للآلات والمعدات، والعوامل التي أثرت على استخدامها في الماضي أو يمكن أن تؤثر على استخدامها في المستقبل، والأساس المستخدم والإجراءات المتبعة في تحديد التعبير الرقمي عنها. على نحو مماثل، يجب عرض المعلومات المالية وغير المالية المحتملة والمعلومات حول تحقيق أهداف تقديم الخدمات والنتائج التي تتضمنها في التقارير المالية ذات الغرض العام، والافتراضات الرئيسة التي استُندَ إليها في إنتاج تلك المعلومات وأي تفسيرات ضرورية للتحقق من أن يكون وصفها مكتملًا ومفيدًا للمستخدمين.

3.13 تعني الحيادية في التقارير المالية عدم التحيز. وهذا يعني أن اختيار وعرض المعلومات المالية وغير المالية لا يقصد منه الوصول إلى نتيجة معينة محددة مسبقًا، على سبيل المثال، للتأثير بطريقة معينة على تقويم المستخدمين لوفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو على قرار أو حكم سيتم اتخاذه، أو لاستحثاث سلوك معين.

3.14 تعبر المعلومات المحايدة بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. مع ذلك، لا يقصد بطلب أن تكون المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام محايدة، أنها تكون بدون غرض محدد أو أنها لن تؤثر على السلوك. فالملاءمة هي خاصية نوعية وتكون المعلومات الملائمة، بحكم تعريفها، قادرة على التأثير على قرارات وتقويمات المستخدمين.

3.15 تحدث الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المعبر عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام عادة في ظل حالات عدم التأكد. لذلك، غالبًا ما تتضمن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام أحكاماً من قبل الإدارة. ومن أجل التعبير الموثوق عن ظاهرة اقتصادية أو ظاهرة

أخرى، يجب أن يرتكز التقدير على مدخلات مناسبة، ويجب أن تعكس كل من المدخلات أفضل المعلومات المتوافرة. ويجب توخي الحذر عند التعامل مع عدم التأكد. وقد يكون من الضروري في بعض الأحيان الإفصاح صراحة عن درجة عدم التأكد في المعلومات المالية وغير المالية للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى بشكل موثوق.

3.16 إن الخلو من الأخطاء ذات الأهمية النسبية لا يعني الدقة الكاملة في جميع النواحي، بل يعني عدم وجود أخطاء أو حذف ذو أهمية نسبية بشكل فردي أو جماعي في وصف الظاهرة، وأن تطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات ضمن التقارير جاء كما هو محدد. ويمكن في بعض الحالات تحديد دقة بعض المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام، على سبيل المثال، قيمة التحويل النقدي إلى مستوى آخر في الحكومة أو حجم الخدمات المقدمة أو السعر المسدد لاقتناء الآلات والمعدات. إلا أنه في حالات أخرى قد لا يمكن تحديد ذلك، على سبيل المثال، قد لا يكون من الممكن تحديد دقة تقدير قيمة أو تكلفة بند معين أو فاعلية برنامج معين لتقديم الخدمات. مع ذلك، يكون التقدير خاليا من الأخطاء الهامة إذا وصِفت القيمة بوضوح على أنها تقدير معين، وشُرحت طبيعة ومحدوديات عملية التقدير، ولم تُحدَّد أي أخطاء ذات أهمية نسبية في اختيار وتطبيق عملية مناسبة لوضع التقدير.

القابلية للفهم

3.17 القابلية للفهم هي إحدى خصائص المعلومات التي تمكن المستخدمين من استيعاب معناها. ويجب أن تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات بأسلوب يستجيب لاحتياجات المستخدمين وقاعدة معرفتهم، ولطبيعة المعلومات المعروضة. على سبيل المثال، يجب أن تكتب بلغة واضحة إيضاحات المعلومات المالية وغير المالية والإيضاحات الخاصة بتقديم الخدمات والإنجازات الأخرى خلال فترة القوائم المالية والتوقعات للفترات المستقبلية، كما يجب عرضها بأسلوب سهل الفهم للمستخدمين. ويُعَزَّز الفهم عند تصنيف المعلومات وتحديدها وعرضها بشكل واضح وموجز. ويمكن أيضًا أن تعزز القابلية للمقارنة من الفهم.

3.18 يفترض أن يكون لدى مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام معرفة معقولة عن أنشطة الجهة والبيئة التي تعمل فيها، لكي يكونوا قادرين ومستعدين لقراءة التقارير المالية ذات الغرض العام، ومراجعة وتحليل المعلومات المعروضة بدرجة من العناية المعقولة. وتُعَدُّ بعض الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى معقدة بشكل خاص ومن الصعب تمثيلها في التقارير المالية ذات الغرض العام، وقد يحتاج بعض المستخدمين إلى طلب المعونة من مستشار ما لمساعدتهم على فهمها. ويجب بذل جميع الجهود الممكنة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام بأسلوب مفهوم لنطاق واسع من المستخدمين. مع ذلك، يجب عدم استبعاد المعلومات من التقارير المالية ذات الغرض العام فقط لكونها قد تكون معقدة جدًا أو يصعب على بعض المستخدمين فهمها دون مساعدة.

التوقيت المناسب

3.19 يعني التوقيت المناسب توفير المعلومات للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويمكن أن يسهم توفير المعلومات الملائمة بشكل عاجل في تعزيز فائدتها كمدخلات في تقويم المساءلة وقدرتها على التأثير على القرارات التي يجب اتخاذها. ويؤدي عدم توفير المعلومات في الوقت المناسب إلى جعلها أقل فائدة.

3.20 قد تبقى بعض بنود المعلومات مفيدة لمدة طويلة بعد فترة القوائم المالية أو تاريخ القوائم المالية. على سبيل المثال، قد يحتاج مستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام، لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات، إلى تقويم الاتجاهات في الأداء المالي للجهة وأدائها في تقديم الخدمات والتزامها بالموازنات على مدى عدد من فترات القوائم المالية. بالإضافة إلى ذلك، قد لا يمكن تحديد نتائج وآثار بعض برامج تقديم الخدمات حتى فترات مستقبلية -على سبيل المثال، يمكن أن يحدث هذا فيما يخص البرامج المصممة لتعزيز الرفاهية الاقتصادية للمواطنين، أو الحد من الإصابة بمرض معين، أو رفع مستويات محو الأمية لفئات عمرية معينة.

القابلية للمقارنة

3.21 القابلية للمقارنة هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد المستخدمين على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر. ولا تُعَدُّ القابلية للمقارنة صفة لبند فردي من المعلومات، بل صفة للعلاقة بين بندين أو أكثر من المعلومات.

3.22 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن الاتساق. فالاتساق يشير إلى استخدام نفس المبادئ أو السياسات المحاسبية وأسس الإعداد، إما من فترة إلى أخرى داخل الجهة أو في فترة واحدة في أكثر من جهة واحدة. فالقابلية للمقارنة هي الهدف، والاتساق يساعد على تحقيق ذلك الهدف. في بعض الحالات، قد يتم تعديل المبادئ أو السياسات المحاسبية التي تتطبقها الجهة للتعبير عن معاملة أو حدث معين بشكل أفضل في التقارير المالية ذات الغرض العام. في هذه الحالات، قد يكون من الضروري تقديم إفصاح أو إيضاح إضافي لاستيفاء خاصية القابلية للمقارنة.

3.23 تختلف أيضًا القابلية للمقارنة عن التوحيد. لكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة، يجب أن تتشابه الأمور المتماثلة وتختلف الأمور المتغايرة. ويؤدي التركيز الزائد على التوحيد إلى التقليل من القابلية المقارنة عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة. ولا يتم تعزيز القابلية لمقارنة المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام عن طريق جعل الأمور المختلفة تبدو متشابهة، أو جعل الأمور المتشابهة تبدو مختلفة.

3.24 المعلومات حول المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية والتزامها بالموازنات المعتمدة والتشريعات أو السلطات الأخرى ذات الصلة التي تحكم جمع واستخدام الموارد، وإنجازات تقديم الخدمات، وخططها المستقبلية، هي أمر ضروري لأغراض المساءلة وهي مفيدة كمدخلات لاتخاذ القرارات. وتزداد فائدة هذه المعلومات إذا كان من الممكن مقارنتها، على سبيل المثال، مع:

- المعلومات المالية وغير المالية المتوقعة التي عُرضت سابقًا لفترة القوائم المالية تلك أو في تاريخ القوائم المالية؛ و
- المعلومات المشابهة حول نفس الجهة لبعض الفترات الأخرى أو مرحلة زمنية أخرى؛ و
- والمعلومات المشابهة حول جهات أخرى (على سبيل المثال، جهات القطاع العام التي تقدم خدمات مشابهة في دول أو دوائر اختصاص مختلفة) لفترة القوائم المالية نفسها.

3.25 إن التطبيق المتسق لمبادئ وسياسات المحاسبة وأساس الإعداد للمعلومات المالية وغير المالية المحتملة والنتائج الفعلية من شأنه أن يعزز فائدة أي مقارنة للنتائج المتوقعة والفعلية. وقد تكون

القابلية للمقارنة مع الجهات الأخرى أقل أهمية بالنسبة لتفسيرات آراء الإدارة أو وجهات نظرها بشأن العوامل التي يستند إليها أداء الجهة الحالي.

القابلية للتحقق

3.26 القابلية للتحقق هي إحدى خصائص المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد التعبير عنها. وتستخدم القابلية للدعم في بعض الأحيان لوصف هذه الصفة عندما تطبق فيما يخص المعلومات التفسيرية والمعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة المفصح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام-أي نوعية المعلومات التي تساعد على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات التفسيرية أو المعلومات الكمية المالية وغير المالية المحتملة تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها. وسواء أشيرَ إلى هذه الخاصية على أنها القابلية للتحقق أو القابلية للدعم، فإنها تعني أنه بإمكان مختلف المراقبين المطلعين والمستقلين أن يصلوا إلى إجماع عام، رغم أنه ليس من الضروري حصول اتفاق كامل على أحد الأمرين:

- أن المعلومات تمثل الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تقصد تمثيلها دون وجود خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز؛ أو
- أنه قد طُبِّقت طريقة مناسبة للإثبات أو القياس أو التعبير دون خطأ ذي أهمية نسبية أو تحيز.

3.27 لكي تكون المعلومات قابلة للتحقق، فإنها لا تحتاج لأن تكون عبارة عن تقدير مفرد. بل يمكن أيضًا التحقق من نطاق القيم المحتملة والاحتمالات ذات العلاقة.

3.28 قد يكون التحقق مباشراً أو غير مباشر. في التحقق المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر بحد ذاته، مثال (أ) عد النقد، أو (ب) رصد الأوراق المالية المتداولة وأسعارها المعلنة، أو (ج) التأكيد على أن العوامل المحددة، التي حدِّدت بأنها تؤثر على أداء تقديم الخدمات الماضية، كانت قائمة وتعمل بالتأثير المحدد. أما في التحقق غير المباشر، يتم التحقق من قيمة ما أو تعبير آخر عن طريق فحص المدخلات وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس القاعدة أو المنهجية المحاسبية. مثال ذلك التحقق من القيمة الدفترية للمخزون عن طريق فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب مخزون نهاية الفترة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، متوسط التكلفة، أو الوارد أولًا يصرف أولًا).

3.29 إن جودة قابلية التحقق (أو قابلية الدعم في حال استخدام هذا المصطلح لوصف هذه الخاصية) ليست مطلقة -بعض المعلومات قد تكون أكثر أو أقل قابلية للتحقق من معلومات أخرى. مع ذلك، كلما كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام قابلة للتحقق بدرجة أكبر، ساعدت بدرجة أكبر على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد التعبير عنها.

3.30 قد تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام على معلومات مالية وكمية أخرى وتفسيرات حول (أ) التأثيرات الرئيسة على أداء الجهة خلال الفترة، و(ب) الآثار أو النتائج المستقبلية المتوقعة لبرامج تقديم الخدمات المنفَّذة خلال فترة القوائم المالية، و(ج) المعلومات المالية وغير المالية المحتملة. وقد لا يكون من الممكن التحقق من دقة جميع التعبيرات والتفسيرات الكمية لهذه المعلومات حتى فترة مستقبلية، إذا كان ذلك ممكناً.

3.31 للمساعدة في طمأنة المستخدمين بأن المعلومات والتفسيرات الكمية المالية وغير المالية المحتملة الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام تعبر بموثوقية عن الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى المراد تمثيلها، فإن الافتراضات التي تكمن وراء المعلومات المفصح عنها، والمنهجيات المعتمدة في جمع المعلومات، والعوامل والظروف التي تدعم أي آراء معبر عنها أو أي إفصاحات يجب أن تكون شفافة. وسوف يساعد ذلك المستخدمين على تكوين أحكام معينة حول مدى مناسبة تلك الافتراضات وطريقة جمع المعلومات، وقياسها، والتعبير عنها، وتفسيرها.

القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام

الأهمية النسبية

3.32 تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على وفاء الجهة بالتزاماتها حيال المساءلة، أو القرارات التي يتخذها المستخدمون على أساس التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة المعدة لفترة القوائم المالية تلك. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة وقيمة البند المقدر في الظروف المحددة لكل جهة. وقد تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات نوعية وكمية عن إنجازات تقديم الخدمات خلال فترة القوائم المالية، والتوقعات حول تقديم الخدمات والنتائج المالية في المستقبل. ولذلك، فمن غير الممكن تحديد تقدير كمي موحد يصبح عنده نوع محدد من المعلومات ذا أهمية نسبية.

3.33 تُقَدَّر الأهمية النسبية في سياق البيئة التشريعية والمؤسسية والتشغيلية التي تعمل فيها الجهة، فيما يخص المعلومات المالية وغير المالية المحتملة، وفي سياق معرفة الجهة المعدّة وتوقعاتها بشأن المستقبل. وقد يكون الإفصاح عن المعلومات حول الالتزام أو عدم الالتزام بتشريعات أو لوائح أو سلطات أخرى ذات أهمية نسبية بسبب طبيعتها بغض النظر عن مقدار أي مبلغ يتعلق بها. وعند تحديد ما إذا كان بند ما ذا أهمية نسبية في هذه الظروف، تؤخَذ في الحسبان أمور مثل طبيعة ومشروعية وحساسية ونتائج المعاملات والأحداث السابقة أو المتوقعة، والأطراف المعنية في مثل هذه المعاملات والظروف التي أدت إلى ظهورها.

3.34 تصنف الأهمية النسبية كأحد القيود على المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام ضمن إطار المفاهيم. وعند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان الأهمية النسبية لنتائج تطبيق سياسة محاسبية محددة، وأساس إعداد أو الإفصاح عن بند محدد أو نوع معين من المعلومات. ومع مراعاة متطلبات أي من معايير المحاسبة للقطاع العام، تأخذ الجهات التي تقوم بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام في الحسبان الأهمية النسبية، على سبيل المثال، لتطبيق سياسة محاسبية محددة والإفصاح المنفصل عن بنود محددة من المعلومات.

التكلفة مقابل المنفعة

3.35 تستوجب التقارير المالية فرض تكاليف. ويجب أن تبرر المنافع من التقارير المالية لتلك التكاليف. وغالباً ما يكون تقويم ما إذا كانت منافع تقديم المعلومات تبرر تكاليفها هو مسألة اجتهادية، لأنه غالبًا ما يكون من غير الممكن تحديد و/أو قياس جميع تكاليف ومنافع المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.36 تتضمن تكاليف تقديم المعلومات تكاليف جمع المعلومات ومعالجتها، وتكاليف التحقق منها و/أو عرض الافتراضات والمنهجيات التي تدعمها، وتكاليف نشرها. ويتكبد المستخدمون تكاليف التحليل والتفسير. ويؤدي حذف المعلومات المفيدة أيضًا إلى فرض تكاليف، بما في ذلك التكاليف التي يتكبدها المستخدمون للحصول على المعلومات اللازمة من مصادر أخرى والتكاليف التي تنتج من اتخاذ

القرارات باستخدام بيانات غير مكتملة توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.37 يبذل معدو التقارير المالية ذات الغرض العام معظم الجهد لتوفير المعلومات في تلك التقارير. مع ذلك، يتحمّل متلقو الخدمات ومقدمو الموارد في نهاية المطاف تكلفة هذه الجهود نظراً لأنه يتم إعادة توجيه الموارد من أنشطة تقديم الخدمات إلى إعداد المعلومات لإدراجها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.38 يجني المستخدمون أغلبية المنافع من المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام. مع ذلك، يمكن أيضًا استخدام المعلومات المعَدَّة لأغراض للتقارير المالية ذات الغرض العام داخليًا من قبل الإدارة وينتج عنها اتخاذ قرارات أفضل من قبل الإدارة. كما أن الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بالاتساق مع المفاهيم المحددة في إطار المفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام وإرشادات الممارسات الموصي بها المشتقة منها، سوف يعزز ويدعم التصورات الخاصة بشفافية التقارير المالية التي تعدها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى ويسهم في تسعير أكثر دقة لديون القطاع العام. وبالتالي، قد تستفيد جهات القطاع العام أيضًا بعدة طرق من المعلومات التي توفرها التقارير المالية ذات الغرض العام.

3.39 يتضمن تطبيق قيد المراجحة بين التكلفة والمنفعة تقويم ما إذا كانت منافع التقرير عن معلومات من المحتمل أن تبرر التكاليف المتكبدة في توفير واستخدام المعلومات. عند إجراء هذا التقويم، فمن الضروري الأخذ في الحسبان ما إذا كان من الممكن التضحية بواحدة أو أكثر من الخصائص النوعية إلى حد ما لخفض التكاليف.

3.40 عند إعداد معايير المحاسبة للقطاع العام، يأخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحسبان المعلومات التي يتم الحصول عليها من معدي التقارير المالية، والمستخدمين، والأكاديميين، وآخرين حول الطبيعة والكمية المتوقعتين لمنافع وتكاليف المتطلبات المقترحة. وتحدد معايير المحاسبة للقطاع العام متطلبات الإفصاح والمتطلبات الأخرى التي تؤدي إلى عرض المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات وتلبي الخصائص النوعية، بعد تقويم منافع الالتزام بهذه الإفصاحات والمتطلبات الأخرى من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتبرير تكاليفها.

التوازن بين الخصائص النوعية

3.41 تعمل الخصائص النوعية مع بعضها البعض للإسهام في تحقيق الفائدة من المعلومات. على سبيل المثال، لا يؤدي الوصف الذي يعبّر بموثوقية عن ظاهرة غير ملائمة، أو الوصف الذي لا يعبّر بموثوقية عن ظاهرة ملائمة إلى معلومات مفيدة. وبالمثل، لكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تقدم في الوقت المناسب وأن تكون سهلة الفهم.

3.42 في بعض الحالات، قد يكون من الضروري إجراء توازن أو مقايضة بين الخصائص النوعية من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية. وتُعَدُّ الأهمية النسبية للخصائص النوعية في كل حالة هي مسألة اجتهاد مهني. ويكمن الهدف في تحقيق توازن مناسب بين الخصائص في تحقيق أهداف التقارير المالية.

الفصل الرابع: الجهة المعدة للقوائم المالية

الموضوع	الفقرة
المقدمة	4.2-4.1
الخصائص الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية	4.11-4.3

المقدمة

4.1 جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي منشأة حكومية أو منشأة قطاع أخرى أو برنامج أو مجال أنشطة قابلة للتحديد في القطاع العام (يشار إلى كل منها فيما يلي بجهة أو جهة قطاع عام) تعد أو يعد تقارير مالية ذات غرض عام.

4.2 قد تشمل جهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية جهتين منفصلتين أو أكثر تعدان تقارير مالية ذات غرض عام كما لو كانتا جهة واحدة، ويشار إلى مثل هذه الجهة المعدة للقوائم المالية بمجموعة معدة للقوائم المالية.

الخصائص الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية

4.3 إن الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية هي:
- أنها جهة تجمع الموارد من أو بالنيابة عن المواطنين و/أو تستخدمها للقيام بأنشطة لمنفعة أو بالنيابة عن هؤلاء المواطنين؛ و
- يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام للجهة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

4.4 قد تُنشِئ حكومة – و/أو تعمل من خلال – وحدات إدارية مثل الوزارات أو الإدارات. كما قد تعمل أيضاً من خلال صناديق أمانة الاستثمار (صناديق وقفية)، وسلطات تشريعية، وشركات حكومية، وجهات أخرى ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية للقيام بتقديم الخدمات للمواطنين أو دعم تقديم هذه الخدمات. وقد تقوم أيضاً منشآت قطاع عام أخرى، مثل منظمات القطاع العام الدولية والسلطات البلدية، بأنشطة معينة من خلال أنشطة جهات ذات شخصية اعتبارية منفصلة أو ذات استقلالية تشغيلية، وقد تنتفع من وتكون عرضة لعبء مالي أو خسارة مالية كنتيجة لتلك الأنشطة.

4.5 تعد التقارير المالية ذات الغرض العام لتقديم معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. إن متلقي الخدمات ومقدمي الموارد هم المستخدمون الرئيسون للتقارير المالية ذات الغرض العام. ومن ثم فإن إحدى الخصائص الأساسية لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك المجموعة المعدة للقوائم المالية، هي وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لتلك الجهة أو مجموعة الجهات على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

4.6 تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام القوائم المالية والمعلومات التي تعزز وتكمل وتتمم القوائم المالية. تعرض القوائم المالية معلومات عن موارد الجهة المعدة للقوائم المالية أو المجموعة المعدة للقوائم المالية والمطالبات على تلك الموارد في تاريخ القوائم المالية، بالإضافة إلى التغيرات في تلك الموارد والمطالبات والتدفقات النقدية خلال فترة القوائم المالية. لذلك، للتمكين من إعداد القوائم المالية، ستجمع الجهة المعدة للقوائم المالية موارد و/أو ستستخدم موارد سبق جمعها للقيام بأنشطة لمنفعة المواطنين أو بالنيابة عنهم.

4.7 إن العوامل التي من المرجح أن تشير إلى وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لجهة قطاع عام أو لمجموعة من جهات القطاع العام تتضمن أن الجهة تتحمّل مسؤولية – أو لديها صلاحية – جمع أو توظيف الموارد أو اقتناء أو إدارة أصول قطاع عام، أو تكبد الالتزامات، أو القيام بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات. وكلما زادت الموارد التي تجمعها جهة القطاع العام و/أو التي تديرها و/أو التي لديها صلاحية توظيفها؛ زادت الالتزامات التي تتكبدها وكلما زادت الآثار الاقتصادية أو الاجتماعية لأنشطتها، وكلما كان من الأرجح وجود متلقي خدمات أو مقدمي موارد يعتمدون على

التقارير المالية ذات الغرض العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. في ظل غياب هذه العوامل، أو في حال كانت غير ذات أهمية؛ يكون من غير المرجح وجود مستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لهذه الجهات.

4.8 إن إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام عملية تصاحبها تكلفة. لذلك، فإنه ليكون فرض متطلبات لإعداد القوائم المالية ذا كفاية وفاعلية، من المهم أن تطالب فقط تلك جهات القطاع العام التي يوجد لها مثل هؤلاء المستخدمين بأن تعد التقارير المالية ذات الغرض العام.

4.9 في العديد من الحالات، سيكون من الواضح ما إذا كان يوجد أو لا يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لجهة القطاع العام على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال، من المرجح وجود مثل هؤلاء المستخدمين للتقارير المالية ذات الغرض العام لحكومة على مستوى الحكومة الوطنية أو على مستوى حكومات الولايات أو على مستوى الحكومات المحلية ولمنظمات القطاع العام الدولية. والسبب في ذلك أن هذه الحكومات والمنظمات بوجه عام لديها صلاحية جمع موارد كبيرة من و/أو توظيف موارد كبيرة بالنيابة عن المواطنين أو الدول الأعضاء، وتكبد التزامات، والتأثير على الرفاهية الاقتصادية و/أو الاجتماعية للمجتمعات التي تعتمد عليها لتقديم الخدمات.

4.10 مع ذلك، قد لا يكون من الواضح دائماً ما إذا كان يوجد متلقو خدمات أو مقدمو موارد يعتمدون على التقارير المالية ذات الغرض العام لـ – على سبيل المثال وزارات وجهات حكومية فردية، وبرامج أو مجالات نشاط قابلة للتحديد بعينها، على أنها معلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وسينطوي تقرير ما إذا كانت هذه المنشآت والبرامج والأنشطة يجب تحديدها على أنها جهات معدة للقوائم المالية وبالتالي تكون مطالبة بإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، على إعمال الحكم المهني.

4.11 لدى الحكومة وبعض جهات القطاع العام الأخرى شخصية منفصلة أو صفة نظامية مستقلة (شخصية اعتبارية). ومع ذلك، فإن منشآت القطاع العام وبرامج وأنشطة القطاع العام التي لا تتمتع بشخصية اعتبارية منفصلة أيضًا قد تجمع أو توظف الموارد، أو تقتني أو تدير أصول قطاع عام، أو تتكبد التزامات، أو تقوم بأنشطة لتحقيق أهداف تقديم الخدمات، أو تنفذ سياسات حكومية بطرق أخرى خلاف ما سبق. قد يعتمد متلقو خدمات ومقدمو موارد على التقارير المالية ذات الغرض العام لهذه المنشآت والبرامج والأنشطة كمعلومات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وتبعًا لذلك، قد يكون لجهة القطاع العام المعدة للقوائم المالية شخصية اعتبارية منفصلة أو قد تكون، على سبيل المثال، منشأة أو ترتيب إداري أو برنامج غير ذات/ ذي شخصية اعتبارية منفصلة.

الفصل الخامس: عناصر القوائم المالية

مقدمة

الغرض من هذا الفصل

5.1 يعرف هذا الفصل العناصر المستخدمة في القوائم المالية، ويقدم المزيد من التوضيح حول تلك التعريفات.

العناصر وأهميتها

5.2 تصور القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في فئات عريضة تتقاسم خصائص اقتصادية مشتركة. ويطلق على هذه الفئات العريضة اسم عناصر القوائم المالية. وتعتبر هذه العناصر هي المكونات الأساسية التي تتألف منها القوائم المالية. وتقدم هذه المكونات الأساسية نقطة أولية لتسجيل وتصنيف وتجميع البيانات الاقتصادية والنشاط الاقتصادي بطريقة تقدم للمستخدمين معلومات تحقق أهداف التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

5.3 لا تشير العناصر المعرّفة في هذا الفصل إلى البنود الفردية المثبتة نتيجة المعاملات والأحداث. وتستخدم التصنيفات الفرعية للبنود الفردية ضمن عنصر أو تجميعات من البنود، لتعزيز سهولة فهم القوائم المالية. ويتم تناول العرض في الفصل 8، *العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام*

5.4 في بعض الظروف، للتحقق من أن القوائم المالية تقدم معلومات مفيدة لإجراء تقويم ذي مغزى للأداء المالي والمركز المالي للجهة، قد يكون من الضروري إثبات الظواهر الاقتصادية التي لا تعكسها العناصر على النحو المحدد في هذا الفصل. تبعًا لذلك، فإن تحديد العناصر الواردة في هذا الفصل لا يمنع المعايير المحاسبة للقطاع العام من أن تتطلب أو تسمح بإثبات الموارد أو الالتزامات التي لا تستوفي تعريف العنصر المحدد في هذا الفصل (يشار إليه فيما يلي باسم "الموارد الأخرى" أو "الالتزامات الأخرى") عند الضرورة لتحقيق أهداف التقارير المالية بشكل أفضل.

تعريف العناصر

5.5 فيما يلي العناصر التي عُرِّفت في هذا الفصل:

- الأصول؛ و
- الالتزامات؛ و
- الإيرادات؛ و
- المصروفات؛ و
- مساهمات من أصحاب حقوق الملكية؛ و
- التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية.

الأصول

تعريف

5.6 الأصل هو:
مورد تسيطر عليه الجهة في الوقت الحالي نتيجة لحدث سابق**.**

المورد

5.7 المورد هو بند ينطوي على خدمات متوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية. ولا يُعَدُّ الشكل المادي شرطًا ضروريًا في المورد. ويمكن أن تنشأ الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية مباشرة من المورد نفسه أو من حقوق استخدام المورد. وتنطوي بعض الموارد حقوق الجهة

في مجموعة متنوعة من المزايا بما في ذلك، على سبيل المثال، الحق في:

- استخدام المورد لتقديم الخدمات[10]؛ أو
- استخدام موارد يمتلكها طرف خارجي لتقديم الخدمات، على سبيل المثال، عقود الإيجار؛ أو
- تحويل المورد إلى نقد من خلال استبعاده؛ أو
- الاستفادة من الزيادة في قيمة الموارد؛ أو
- استلام سلسلة من التدفقات النقدية.

5.8 الخدمات المتوقعة هي القدرة على تقديم الخدمات التي تسهم في تحقيق أهداف الجهة. تساعد الخدمات المتوقعة الجهة على تحقيق أهدافها دون أن تؤدي بالضرورة إلى توليد تدفقات نقدية داخلة صافية.

5.9 يمكن أن تتضمن أصول القطاع العام التي تنطوي على خدمات متوقعة، أصولاً ترفيهية وتراثية ومجتمعية ودفاعية وغيرها من الأصول التي تحتفظ بها الحكومات وجهات القطاع العام الأخرى والتي تستخدم لتقديم الخدمات إلى أطراف ثالثة. وقد تكون هذه الخدمات للاستهلاك الجماعي أو الفردي. ويمكن تقديم العديد من الخدمات في المجالات التي لا توجد فيها منافسة سوقية أو يوجد فيها منافسة سوقية محدودة. ويمكن أن يكون استخدام مثل هذه الأصول واستبعادها مقيدًا حيث تكون العديد من الأصول التي تنطوي على خدمات متوقعة ذات طبيعة متخصصة.

5.10 المنافع الاقتصادية هي تدفقات نقدية داخلة أو انخفاض في تدفقات نقدية خارجة. ويمكن الحصول على التدفقات النقدية الداخلة (أو التدفقات النقدية الخارجة المخفضة) على سبيل المثال، من:

- استخدام الأصل في إنتاج وبيع الخدمات؛ أو
- التبادل المباشر للأصل مقابل نقد أو موارد أخرى.

مسيطر عليها حاليًا من قبل الجهة

5.11 يجب أن تسيطر الجهة على المورد. وتستلزم السيطرة على المورد أن تكون الجهة قادرة على استخدام المورد (أو توجيه الأطراف الأخرى بشأن استخدامه) وذلك من أجل الاستفادة من الخدمات المتوقعة، أو الحصول على المنافع الاقتصادية المجسدة في المورد، في تقديم خدماتها أو تحقيق أهداف أخرى.

5.12 عند تقويم ما إذا كانت الجهة تسيطر حاليًا على المورد، تُقَوّم الجهة ما إذا كانت مؤشرات السيطرة التالية قائمة:

- الملكية النظامية؛ و
- القدرة على الوصول إلى المورد، أو القدرة على منع أو تقييد الوصول إلى المورد؛ و
- وسيلة التحقق من استخدام المورد لتحقيق أهدافها؛ و
- وجود حق واجب النفاذ في الحصول الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية الناشئة عن المورد.

وبينما لا تُعَدُّ هذه المؤشرات مؤشرات حاسمة لتحديد ما إذا كانت السيطرة قائمة، فإن تحديدها وتحليلها يمكن أن يفيد هذا القرار.

حدث سابق

5.13 يتطلب تعريف الأصل أن يكون المصدر الذي تسيطر عليه الجهة حاليًا قد نشأ عن معاملة سابقة أو حدث سابق آخر. ويمكن أن تختلف المعاملات السابقة أو الأحداث الأخرى التي تؤدي إلى سيطرة الجهة على المورد وبالتالي على الأصل. ويمكن للجهات الحصول على الأصول عن طريق شرائها

[10] تشمل الإشارة إلى "الخدمات" في إطار المفاهيم "السلع".

في معاملة تبادلية أو تطويرها. وقد تنشأ الأصول أيضًا من خلال معاملات غير تبادلية، بما في ذلك ممارسة السلطات السيادية. وتُعَدُّ السلطة على فرض الضرائب أو إصدار التراخيص والوصول أو تقييد أو رفض الوصول إلى المنافع التي تنطوي عليها الموارد غير الملموسة، مثل الأطياف الكهرومغناطيسية، أمثلة على السلطات والحقوق الخاصة بالقطاع العام التي قد تؤدي إلى نشوء الأصول. وعند تقويم متى تسيطر الجهة على الحقوق في الموارد، فإنه يمكن أخذ الأحداث التالية في الحسبان: (أ) القدرة العامة على فرض السلطة، و(ب) إيجاد سلطة بموجب تشريع، و(ج) ممارسة السلطة لخلق حق ما، و(د) الحدث الذي يؤدي إلى الحق في استلام الموارد من طرف خارجي. وينشأ الأصل عند ممارسة السلطة وعند وجود حقوق لاستلام الموارد.

الالتزامات

تعريف

5.14 الالتزام هو:
التزام حالي لجهة عن تدفق خارج للموارد والذي ينتج عن حدث سابق.

التزام حالي

5.15 يمكن أن يكون لدى جهات القطاع العام عدد من الالتزامات. الالتزام الحالي هو التزام ملزم نظاماً (التزام نظامي) أو التزام غير ملزم نظاماً، والذي لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنبه. ولا تُعَدُّ الالتزامات التزامات حالية ما لم تكن ملزمة، ولا يوجد بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد.

التدفق الخارج للموارد من الجهة

5.16 يجب أن يشمل الالتزام تدفقاً خارجاً للموارد من الجهة لكي تتم تسويته. ولا يُعَدُّ التزاماً الالتزام الذي يمكن تسويته دون تدفق خارج للموارد من الجهة.

حدث سابق

5.17 ولاستيفاء تعريف الالتزام، من الضروري أن ينشأ الالتزام الحالي نتيجة معاملة سابقة أو حدث آخر سابق ويتطلب تدفق خارج للموارد من الجهة. ويعني تعقيد برامج وأنشطة القطاع العام أن عددًا من الأحداث في مجال تطوير وتنفيذ وتشغيل برنامج معين قد تؤدي إلى تحمل التزامات. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري تحديد ما إذا كانت هذه الارتباطات والالتزامات – بما في ذلك الالتزامات الملزمة التي لا يوجد لدى الجهة بديل واقعي لتجنبها، ولكنها غير واجبة النفاذ نظاماً (الالتزامات غير الملزمة نظاماً) – هي التزامات حالية وتفي بتعريف الالتزام. وعندما يكون لأي ترتيب شكل نظامي ويكون ملزماً، مثل العقد، قد يكون من السهل تحديد الحدث السابق. وفي حالات أخرى، قد يكون تحديد الحدث السابق أكثر صعوبة، ويتطلب تحديده تقويم متى لا يكون لدى الجهة بديل واقعي لتجنب تدفق خارج للموارد من الجهة. وعند القيام بهذا التقويم تأخذ الجهة في الحسبان المتطلبات النظامية الخاصة بالدولة أو دائرة الاختصاص النظامي التي تتبع لها.

الالتزامات النظامية والالتزامات غير الملزمة نظاماً

5.18 يمكن أن تكون الالتزامات الملزمة التزامات نظامية أو التزامات غير ملزمة نظاماً. ويمكن أن تنشأ الالتزامات الملزمة من المعاملات التبادلية وغير التبادلية. ويجب أن يكون هناك التزام تجاه طرف خارجي من أجل نشوء الالتزام. ولا يمكن إلزام الجهة تجاه نفسها، حتى ولو سبق أن أبلغت علنًا عن نيتها التصرف بطريقة معينة. ويُعَدُّ تحديد الطرف الخارجي مؤشراً على وجود التزام يؤدي إلى ظهور التزام في القوائم المالية. مع ذلك، فإنه ليس من الضروري معرفة هوية الطرف الخارجي قبل وقت التسوية من أجل أن يكون هناك التزام حالي، ويظهر الالتزام في القوائم المالية.

5.19 تتضمن العديد من الترتيبات التي تؤدي إلى نشوء التزام تاريخاً للتسوية. وقد يوفر تاريخ التسوية مؤشرًا على أن الالتزام يتضمن تدفقاً خارجاً للموارد ويؤدي إلى نشوء التزام في القوائم المالية. مع ذلك، فإن هناك العديد من الاتفاقيات التي لا تحتوي على تاريخ للتسوية. ولا يحول عدم وجود تاريخ للتسوية دون وجود التزام يؤدي إلى نشوء التزام في القوائم المالية.

الالتزامات النظامية

5.20 الالتزام النظامي يكون واجب النفاذ بموجب الأنظمة. وقد تنشأ هذه الالتزامات الواجبة النفاذ نظاماً من مجموعة متنوعة من الهياكل النظامية. والمعاملات التبادلية عادةً ما تكون تعاقدية بطبيعتها وبالتالي واجبة النفاذ نظاماً من خلال أنظمة العقود أو ما يعادلها من السلطات أو الترتيبات. وهناك دول لا تستطيع الحكومات وجهات القطاع العام فيها إبرام التزامات نظامية، لأنه لا يسمح لها مثلًا بالتعاقد باسمها الخاص، ولكن تكون هناك عمليات بديلة لها أثر معادل. وتُعَدُّ الالتزامات الملزمة من خلال هذه العمليات البديلة التزامات نظامية في إطار المفاهيم. وبالنسبة لبعض أنواع المعاملات غير التبادلية، يكون الحكم ضروريًا لتحديد ما إذا كان الالتزام واجبَ النفاذ بموجب الأنظمة. وعندما يتقرر أن الالتزام واجب النفاذ بموجب الأنظمة، لا يمكن أن يكون هناك شك في أن الجهة ليس لديها بديل واقعي لتجنُّب الالتزام وأن هناك التزامًا قائماً في القوائم المالية.

5.21 تكون بعض الالتزامات المتعلقة بالمعاملات التبادلية غير واجبة النفاذ نظاماً بشكل قاطع لطرف خارجي في تاريخ القوائم المالية، ولكنها ستكون واجبة النفاذ بمرور الوقت دون حاجة الطرف الخارجي إلى استيفاء شروط إضافية - أو الاضطرار إلى اتخاذ أي إجراء آخر - قبل التسوية. وتُعَدُّ المطالبات الواجبة النفاذ نظاماً دون أي شروط رهنًا بمرور الوقت هي التزامات واجبة النفاذ نظاماً في سياق تعريف الالتزام في القوائم المالية.

5.22 السلطة السيادية هي السلطة المطلقة للحكومة لوضع وتعديل وإلغاء الأحكام النظامية. ولا تُعَدُّ السلطة السيادية مبررًا لاستنتاج أن الالتزام لا يفي بتعريف الالتزام في القوائم المالية في هذا الإطار. ويجب تقويم الوضع النظامي في كل تاريخ للقوائم المالية لتحديد ما إذا كان الالتزام لم يعد ملزمًا ولا يفي بتعريف الالتزام في القوائم المالية.

الالتزامات غير الملزمة نظاماً

5.23 يمكن أن تنشأ الالتزامات في القوائم المالية من التزامات غير ملزمة نظاماً. وتختلف الالتزامات غير الملزمة نظاماً عن الالتزامات النظامية في أن الطرف الذي يقع عليه الالتزام لا يمكنه اتخاذ إجراء نظامي (أو ما يعادله) لإنفاذ التسوية. وتتسم الالتزامات غير الملزمة نظاماً التي تؤدي إلى نشوء التزامات في القوائم المالية بالخصائص التالية:
- أن تكون الجهة قد عبرت للأطراف الأخرى من خلال نمط ثابت من الممارسات السابقة أو السياسات المنشورة أو وثيقة حالية محددة بما فيه الكفاية بأنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و
- نتيجة لذلك، كوّنت الجهة لدى تلك الأطراف الأخرى توقعًا صحيحاً بأنها ستفي بهذه المسؤوليات؛ و
- يوجد لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنُّب تسوية الالتزامات الناشئة عن تلك المسؤوليات.

5.24 في القطاع العام، قد تنشأ الالتزامات عند عدد من النقاط على سبيل المثال، في تنفيذ برنامج أو خدمة:
- تقديم وعد سياسي مثل وعد انتخابي؛ و
- الإعلان عن سياسة؛ و
- تقديم (واعتماد) الموازنة (قد يكونا نقطتين مختلفتين)؛ و
- تصبح الموازنة سارية المفعول (في بعض الدول لا تصبح الموازنة سارية المفعول إلى أن

تُعتَمد ماليًا).

- ومن غير المرجح أن تؤدي المراحل الأولى للتنفيذ إلى التزامات حالية تستوفي تعريف الالتزام في القوائم المالية. وقد تؤدي المراحل اللاحقة – مثلاً عند استيفاء أصحاب المطالبات شروط الأهلية للخدمة التي يتعين تقديمها – إلى نشوء التزامات تستوفي تعريف الالتزام في القوائم المالية.

5.25 تعتمد النقطة التي يؤدي فيها التزام إلى نشوء التزام في القوائم المالية على طبيعة الالتزام. وتتضمن العوامل التي من المرجح أن تؤثر على الأحكام بشأن ما إذا كانت الأطراف الأخرى يمكنها أن تستنتج بشكل صحيح أن هناك التزاماً بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل، أو لا يوجد لديها بديل واقعي، لتجنب تدفق خارج للموارد:

- طبيعة الحدث أو الأحداث السابقة التي تؤدي إلى نشوء الالتزام. على سبيل المثال، من غير المرجح أن يؤدي وعد انتخابي إلى فرض التزام حالي لأن الوعود الانتخابية نادرًا ما تنتج توقعًا صحيحًا من جانب الأطراف الخارجية بأن الجهة عليها التزاماً ليس لديها بديل واقعي لتجنب تسويته. مع ذلك، قد يكون الإعلان عن حدث أو ظرف له دعم سياسي كبير بحيث يصبح لدى الحكومة خيار ضئيل للتراجع منه. وعندما تلتزم الحكومة بتأمين توفير الاعتمادات اللازمة في الموازنة، فإن هذا الإعلان قد لا يترتب عليه التزام غير ملزم نظاماً؛ و
- قدرة الجهة على تعديل أو تغيير الالتزام قبل أن تبلوره. على سبيل المثال، فإن الإعلان عن السياسة لا يؤدي عمومًا إلى التزام غير ملزم نظاماً، والذي لا يمكن تعديله قبل تنفيذه. بالمثل، إذا كان الالتزام مرهونًا بوقوع أحداث مستقبلية، قد يكون من الممكن تجنب تدفق خارج للموارد قبل وقوع تلك الأحداث؛ و
- قد تكون هناك علاقة ارتباط بين توفر التمويل لتسوية التزام معين وإنشاء التزام حالي. على سبيل المثال، عندما تتم الموافقة على بند مستقل من بنود الموازنة ويتم تأكيد التمويل المرتبط به من خلال اعتمادات مالية، أو وجود تمويل للطوارئ أو تحويل من مستوى آخر من الحكومة، قد يكون هناك التزام غير ملزم نظاماً. مع ذلك، فإن عدم وجود مخصص في الموازنة لا يعني في حد ذاته عدم نشوء التزام حالي.

5.26 "الضغوط الاقتصادية" أو "الضرورة السياسية" أو غيرها من الظروف قد تؤدي إلى حالات – بالرغم من أن جهة القطاع العام تكون غير ملزمة نظاماً بتكبد التدفق الخارج للموارد – تكون فيها العواقب الاقتصادية أو السياسية لرفض القيام بذلك بحيث يكون لدى الجهة بديل واقعي ضئيل أو لا يكون لديها بديل واقعي لتجنب التدفق الخارج للموارد. وقد تؤدي الضغوط الاقتصادية أو الضرورة السياسية أو أي ظروف أخرى إلى التزام في القوائم المالية ناشئ عن التزام غير ملزم نظاماً.

صافي المركز المالي، والموارد الأخرى، والالتزامات الأخرى

5.27 كما هو موضح في الفقرة 5.4، قد يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في بعض الحالات، عند وضع معيار محاسبة للقطاع العام أو تعديله، أنه من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، فإن الأمر قد يحتاج إلى إثبات مورد أو التزام لا يستوفي تعريف عنصر محدد في إطار المفاهيم في القوائم المالية. في هذه الحالات، قد تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أو تسمح بأن تثبت هذه الموارد أو الالتزامات كموارد أخرى أو التزامات أخرى، وهي بنود إضافية للعناصر الستة المحددة في هذا الإطار.

5.28 صافي المركز المالي هو الفرق بين الأصول والالتزامات بعد إضافة الموارد الأخرى وخصم الالتزامات الأخرى المثبتة في قائمة المركز المالي. ويمكن أن يكون صافي المركز المالي قيمة متبقية موجبة أو سالبة.

الإيرادات والمصروفات

تعريفات

5.29 الإيراد هو:
الزيادة في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الزيادة الناشئة عن المساهمات من أصحاب حقوق الملكية.

5.30 المصروف هو:
النقصان في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف النقصان الناشئ عن توزيعات لأصحاب حقوق الملكية.

5.31 ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات التبادلية وغير التبادلية والأحداث الأخرى مثل الزيادات والانخفاضات غير المحققة في قيمة الأصول والالتزامات، واستهلاك الأصول من خلال الاستهلاك وتآكل الخدمات المتوقعة والقدرة على توليد منافع اقتصادية من خلال الهبوط في القيمة. وقد ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات الفردية أو مجموعات من المعاملات.

فائض أو عجز الفترة

5.32 فائض أو عجز الجهة للفترة، هو الفرق بين الإيرادات والمصروفات المعروضة في قائمة الأداء المالي.

المساهمات من أصحاب حقوق الملكية والتوزيعات لأصحاب حقوق الملكية

تعريفات

5.33 المساهمات من أصحاب حقوق الملكية هي:
تدفقات الموارد الداخلة إلى الجهة، والتي تساهم بها أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي تنشئ أو تزيد من حصة في صافي المركز المالي للجهة.

5.34 التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية هي:
تدفقات الموارد الخارجة من الجهة، والموزعة على أطراف خارجية بصفتهم ملاك، والتي ترد أو تخفض حصة في صافي المركز المالي للجهة.

5.35 من المهم التمييز بين تدفقات الموارد الداخلة من الملاك، بما في ذلك التدفقات الداخلة التي تنشئ أوليًا حصة الملكية، وتدفقات الموارد الخارجة إلى الملاك بصفتهم ملاك، وبين الإيرادات والمصروفات. وبالإضافة إلى ضخ الموارد ودفع توزيعات الأرباح التي قد تحدث، فمن الشائع نسبيًا في بعض الدول تحويل الأصول والالتزامات بين جهات القطاع العام. وعندما تستوفي هذه التحويلات تعريفات مساهمات من أصحاب حقوق الملكية أو توزيعات لأصحاب حقوق الملكية، فإن المحاسبة عنها تكون بهذه الصفة.

5.36 قد تنشأ حصص الملكية عند تأسيس جهة وعندما تساهم جهة أخرى بموارد لتوفر للجهة الجديدة القدرة على بدء الأنشطة التشغيلية. وفي القطاع العام، ترتبط المساهمات للجهات والتوزيعات منها أحيانًا بإعادة هيكلة الحكومة وتتخذ شكل تحويلات الأصول والالتزامات بدلًا من المعاملات النقدية. وقد تتخذ حصص الملكية أشكالًا مختلفة، قد لا تُثبت في شكل أداة حقوق الملكية.

5.37 قد تأخذ المساهمات من أصحاب حقوق الملكية شكل الضخ الأولي للموارد عند تأسيس جهة أو الضخ اللاحق للموارد، بما في ذلك تلك التي تُعاد فيها هيكلة الجهة. ويمكن أن تكون التوزيعات لأصحاب حقوق الملكية: (أ) عائداً على الاستثمار، أو (ب) سداداً كاملاً أو جزئيًا للاستثمار، أو (ج) سداداً لأي موارد متبقية في حالة تصفية أو إعادة هيكلة الجهة.

الفصل السادس: الإثبات في القوائم المالية

الموضوع	الفقرة
ضوابط الإثبات وعلاقتها بالإفصاح	6.4-6.1
تعريف العنصر	6.6-6.5
عدم التأكد بشأن القياس	6.8-6.7
الإفصاح والإثبات	6.9
إلغاء الإثبات	6.10

ضوابط الإثبات وعلاقتها بالإفصاح

6.1 يحدد هذا الفصل الضوابط التي يجب تحققها لكي يُثبت عنصر في القوائم المالية. الإثبات هو عملية بموجبها تُضمَّن المبالغ المعروضة في صلب القائمة المالية المناسبة بنداً يستوفي تعريف العنصر ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعي القيود المفروضة على المعلومات ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام.

6.2 ضوابط الإثبات هي:
- أن يستوفي البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛ و
- أن يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام.

6.3 تُثْبَت جميع البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات في القوائم المالية. في بعض الظروف، قد يقضى أيضًا معيار محاسبة للقطاع العام، من أجل تحقيق أهداف التقارير المالية، بوجوب إثبات المورد أو الالتزام الذي لا يفي بتعريف العنصر في القوائم المالية، شريطة أنه يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتراعى القيود. وتناقش الموارد والالتزامات الأخرى في الفصل 5، *عناصر القوائم المالية*.

6.4 ينطوي الإثبات على تقويم حالة عدم التأكد المتعلقة بوجود العنصر وقياسه. ويمكن أن تتغير الأوضاع التي تؤدي إلى حالة عدم التأكد، إن وجدت. لذلك، من المهم تقويم حالة عدم التأكد في كل تاريخ قوائم المالية.

تعريف العنصر

6.5 لكي يُثبَت كعنصر، يجب أن يستوفي البند تعريف أحد العناصر الواردة في الفصل 5. وتُتناول حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر من خلال أخذ الأدلة المتاحة في الحسبان من أجل إصدار حكم محايد بشأن ما إذا كان البند يفي بجميع الخصائص الأساسية لتعريف ذلك العنصر، أخذاً في الحسبان جميع الحقائق والظروف المتاحة في تاريخ القوائم المالية.

6.6 إذا ما تحدد وجود عنصر ما، فإنه عند قياس هذا العنصر يتم أخذ حالة عدم التأكد بشأن قيمة الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية التي يمثلها ذلك العنصر في الحسبان (انظر الفقرتين 6.7 و6.8). ويقوم المعدّون بمراجعة وتقويم جميع الأدلة المتاحة لتحديد ما إذا كان عنصر ما موجودًا ومثبتًا، أو ما إذا كان هذا العنصر لا يزال مؤهلًا للإثبات (انظر الفقرة 6.9)، أو ما إذا كان هناك تغيير في عنصر موجود.

عدم التأكد بشأن القياس

6.7 كي يُثبَت بند في القوائم المالية، فإنه من الضروري إعطاء البند قيمة نقدية. ويستلزم ذلك اختيار أساس قياس مناسب وتحديد ما إذا كان قياس البند يحقق الخصائص النوعية، أخذاً في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك أن يكون القياس ملائماً بدرجة كافية ويعبر بموثوقية عن البند المطلوب إثباته في القوائم المالية. ويناقش الفصل 7، *قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية* اختيار أساس القياس المناسب.

6.8 قد تكون هناك حالة عدم تأكد ترتبط بقياس العديد من القيم المعروضة في القوائم المالية. ويُعَدُّ استخدام التقديرات جزءًا أساسيًا من أساس الاستحقاق المحاسبي. ويتضمن اتخاذ قرار بشأن ملاءمة القياس والتعبير الموثوق النظر في أساليب معينة، مثل استخدام مدى للنتائج والتقديرات، وما إذا كانت هناك أدلة إضافية متاحة بشأن الظروف الاقتصادية التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية. ويمكن

أن يقدم الإفصاح معلومات مفيدة عن أساليب التقدير المستخدمة. وقد تكون هناك حالات نادرة يكون فيها مستوى عدم التأكد في نقطة تقدير محددة مرتفعاً جدًا بحيث تكون ملاءمة القياس والتعبير الموثوق أمراً مشكوكاً فيه حتى ولو تم توفير افصاحات لشرح أساليب التقدير. في ظل هذه الظروف، لا يُثْبَت هذا البند.

الإفصاح والإثبات

6.9 إن عدم إثبات البنود التي تستوفي تعريف العنصر وضوابط الإثبات لا يُصَحَّح من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو الإيضاحات أو التفاصيل التوضيحية الأخرى. مع ذلك، يمكن أن يقدم الإفصاح معلومات عن البنود التي تفي بالكثير من خصائص تعريف العنصر، وليس كل خصائصه. ويمكن أن يقدم الإفصاح أيضًا معلومات عن البنود التي تستوفي تعريف عنصر ما، ولكن لا يمكن قياسها بطريقة تستوفي الخصائص النوعية بما يكفي لتحقيق أهداف التقارير المالية. ويكون الإفصاح مناسباً عندما تُعد معرفة هذا البند ملائمة لتقويم صافي المركز المالي للجهة، وبالتالي تحقق أهداف التقارير المالية.

إلغاء الإثبات

6.10 إلغاء الإثبات هو عملية تقويم ما إذا كانت هناك تغييرات حدثت منذ تاريخ القوائم المالية السابق والتي تستدعي استبعاد عنصر أُثبتَ سابقًا من القوائم المالية واستبعاد البند في حالة حدوث مثل هذه التغييرات. وعند تقويم حالة عدم التأكد بشأن وجود عنصر ما، فإنه يُستَخدَم نفس الضوابط المستخدمة عند الإثبات الأولي لإلغاء الإثبات.

الفصل السابع: قياس الأصول والالتزامات في القوائم المالية

مقدمة

7.1 يحدد هذا الفصل مفاهيم القياس التي ترشد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند اختيار أسس القياس في معايير المحاسبة للقطاع العام، وترشد معدي القوائم المالية عند اختيار أسس قياس الأصول والالتزامات التي لا تتوافر بشأنها متطلبات ضمن معايير المحاسبة للقطاع العام.

هدف القياس

7.2 الهدف من القياس هو:
اختيار أسس القياس التي تعكس على النحو الأكثر عدالة تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية والقدرة المالية للجهة بأسلوب مفيد في مساءلة الجهة، ولأغراض اتخاذ القرارات.

7.3 يُسهِم اختيار أساس قياس الأصول والالتزامات في تحقيق أهداف التقارير المالية في القطاع العام، من خلال توفير معلومات تساعد المستخدمين في تقويم:
- تكلفة الخدمات المقدمة في الفترة من حيث التكلفة التاريخية أو التكلفة الحالية؛ و
- القدرة التشغيلية -قدرة الجهة على دعم تقديم الخدمات في الفترات المستقبلية من خلال الموارد المادية والموارد الأخرى؛ و
- القدرة المالية -قدرة الجهة على تمويل أنشطتها.

7.4 يتضمن اختيار أساس القياس أيضًا تقويما لمدى تحقيق المعلومات المقدمة للخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات في التقارير المالية.

أسس القياس واختيارها

7.5 ليس من الممكن تحديد أساس قياس واحد يحقق بالشكل الأفضل هدف القياس على مستوى إطار المفاهيم. لذلك، لا يقترح إطار المفاهيم أساسَ قياسٍ واحداً (أو مزيجاً من الأسس) لجميع المعاملات والأحداث والظروف. وإنما يقدم إرشادات حول اختيار أساس قياس للأصول والالتزامات لتحقيق هدف القياس.

7.6 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للأصول من حيث المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة، ومدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية:
- التكلفة التاريخية؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإحلال؛ و
- صافي سعر البيع؛ و
- القيمة من الاستخدام.

يلخص الجدول 1 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم دخول أو خروج و(ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة[11].

[11] في بعض الحالات، يكون قد تم اتخاذ حكم لتصنيف أساس قياس معين على أنه يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق و/ أو خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة.

الجدول 1: ملخص أسس قياس الأصول			
أساس القياس	**دخول أو خروج**	**يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق**	**خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة**
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصدها بشكل عام	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصدها	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإحلال	دخول	يمكن رصدها	خاصة بالجهة
صافي سعر البيع	خروج	يمكن رصدها	خاصة بالجهة
القيمة من الاستخدام	خروج[12]	لا يمكن رصدها	خاصة بالجهة

7.7 يتم تحديد ومناقشة أسس القياس التالية للالتزامات من حيث (أ) المعلومات التي تقدمها عن تكلفة الخدمات المقدمة من قبل الجهة والقدرة التشغيلية للجهة والقدرة المالية للجهة و (ب) مدى ما تقدمه من معلومات تستوفي الخصائص النوعية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- تكلفة الوفاء؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر التحمل.

يلخص الجدول 2 أسس القياس هذه من حيث ما إذا كانت: (أ) تقدم قيم الدخول أو الخروج (ب) يمكن رصدها في السوق و (ج) ما إذا كانت خاصة بالجهة أو غير خاصة بالجهة.

الجدول 2: ملخص أسس قياس الالتزامات			
أساس القياس	**دخول أو خروج**	**يمكن رصده أو لا يمكن رصده في سوق**	**خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة**
التكلفة التاريخية	دخول	يمكن رصده بشكل عام	خاصة بالجهة
تكلفة الوفاء	خروج	لا يمكن رصده	خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق مفتوح ونشط ومنظم	دخول وخروج	يمكن رصده	غير خاصة بالجهة
القيمة السوقية في سوق غير نشط	خروج	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم	يتوقف ذلك على أسلوب التقييم
تكلفة الإعفاء	خروج	يمكن رصده	خاصة بالجهة
سعر التحمل	دخول	يمكن رصده	خاص بالجهة

قيم الدخول والخروج

7.8 يمكن أن تقدم أسس القياس إما قيم الدخول أو الخروج. بالنسبة إلى الأصول، وتعكس قيم الدخول تكلفة الشراء. وتعتبر التكلفة التاريخية وتكلفة الإحلال هي قيم دخول. وتعكس قيم الخروج المنافع الاقتصادية من البيع. كما تعكس قيمة الخروج أيضًا القيمة التي سيتم الحصول عليها من استخدام الأصل. وفي الاقتصاد المتنوع، تختلف أسعار الدخول والخروج حيث تقوم الجهات عادةً:

[12] كما هو موضح في الفقرة 7.66، قد يتطلب احتساب القيمة من الاستخدام، للأصول غير المولدة للنقد، استخدام تكلفة الإحلال كبديل.

- بامتلاك أصول مصممة خصيصًا لتلبية متطلبات التشغيل المحددة للجهة والتي لا يرغب المشاركون الآخرون في السوق في دفع ثمن مماثل لها؛ و
- تكبد تكاليف المعاملة عند الاقتناء.

7.9 يمكن أيضًا تصنيف أسس قياس الالتزامات من حيث ما إذا كانت قيم دخول أو خروج. وترتبط قيم الدخول بالمعاملة التي يُستَلَم بموجبها الالتزام أو القيمة التي تقبلها الجهة لقاء تحملها للالتزام. وتعكس قيم الخروج القيمة المطلوبة للوفاء بالتزام أو القيمة المطلوبة لإعفاء الجهة من التزام.

القياسات التي يمكن رصدها والقياسات التي لا يمكن رصدها

7.10 يمكن تصنيف بعض القياسات وفقًا لما إذا كان من الممكن رصدها في سوق مفتوح ونشط ومنظم[13]. ومن المحتمل أن تكون القياسات التي يمكن رصدها في السوق أكثر قابلية للفهم وأكثر قابلية للتحقق من القياسات التي لا يمكن رصدها. كما أنها قد تكون أكثر تعبيراً بموثوقية عن الظواهر التي تقيسها.

القياسات الخاصة بالجهة وغير الخاصة بالجهة

7.11 يمكن أيضًا تصنيف القياسات وفقًا لما إذا كانت "خاصة بالجهة" أو "غير خاصة بالجهة". وتعكس أسس القياس الخاصة بالجهة القيود الاقتصادية والقيود التي تفرضها السياسات الحالية التي تؤثر على الاستخدامات المحتملة للأصل وتسوية أي التزام من قبل الجهة. وقد تعكس القياسات الخاصة بالجهات الفرص الاقتصادية غير المتاحة للجهات الأخرى والمخاطر التي لا تواجهها جهات أخرى. وتعكس القياسات غير الخاصة بالجهة الفرص والمخاطر العامة في السوق. ويُتَّخذ القرار بشأن ما إذا كان يجب استخدام قياس خاص بالجهة أو غير خاص بالجهة بالرجوع إلى هدف القياس والخصائص النوعية.

مستوى التجميع أو التفصيل في القياس

7.12 كي تُعرَض الأصول والالتزامات في القوائم المالية بطريقة توفر المعلومات التي تحقق هدف القياس بالشكل الأفضل وتحقق الخصائص النوعية، قد يكون من الضروري تجميعها أو تفصيلها لأغراض القياس. وتقارَن التكلفة بالمنفعة عند تقويم ما إذا كان التجميع أو التفصيل مناسبًا.

أسس قياس الأصول

التكلفة التاريخية

7.13 التكلفة التاريخية لأصل هي:

المقابل الممنوح لاقتناء أو تطوير أصل، وهو النقد أو معادلات النقد أو قيمة مقابل آخر مقدَّم، في وقت اقتنائه أو تطويره.

7.14 التكلفة التاريخية هي قيمة دخول خاصة بالجهة[14]. وبموجب نموذج التكلفة التاريخية، تُعرَض الأصول أوليًا بالتكلفة المتكبَّدة عند اقتنائها. بعد الإثبات الأولي، يمكن تخصيص هذه التكلفة كمصروف لفترات القوائم المالية على شكل استهلاك أو استنفاد لأصول معينة، حيث تُستَهلك الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد منافع اقتصادية تقدمها هذه الأصول على مدى أعمارها الإنتاجية. ولا يُغيَّر قياس الأصل بعد الإثبات الأولي ليعكس التغيرات في الأسعار أو الزيادات في قيمة الأصل.

7.15 وفقًا لنموذج التكلفة التاريخية، يمكن تخفيض قيمة الأصل عن طريق إثبات هبوط في القيمة. والهبوط

---

[13] طور الدكتور ج. أليكس ميلبورن مصطلح "الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة". للاطلاع على أمثلة، انظر وثيقة "نحو إطار قياس للجهات الهادفة للربح" المنشورة من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في 2012.

[14] إذا لم يكن الأمر كذلك، سيُخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.

في القيمة هو مدى تناقص الخدمات المتوقعة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية التي يقدمها الأصل نتيجة للتغيرات في الأوضاع الاقتصادية أو غيرها، وليس نتيجة استهلاكها. ويتضمن ذلك تقويماً لإمكانية استرداد التكلفة. من ناحية أخرى، يمكن زيادة قيمة الأصل ليعكس تكلفة الإضافات والتحسينات (باستثناء الزيادات في الأسعار للأصول غير المحسنة) أو أحداث أخرى، مثل استحقاق الفائدة على أصل مالي.

تكاليف الخدمات

7.16 عند استخدام التكلفة التاريخية، تعكس تكلفة الخدمات قيمة الموارد التي أنفقت لاقتناء أو تطوير الأصول المستهلكة في تقديم الخدمات. وتوفر التكلفة التاريخية بصفة عامة رابطاً مباشرًا بالمعاملات التي تقوم بها الجهة فعليًا. ونظراً لأن التكاليف المستخدمة هي تلك التي رُحِّلَت من فترة سابقة دون تعديل لتغيرات الأسعار، فإنها لا تعكس تكلفة الأصول عندما تُستهلك الأصول. ونظراً لأن تكلفة الخدمات تُعرَض باستخدام الأسعار السابقة، فإن معلومات التكلفة التاريخية لن تمكن من تقويم التكلفة المستقبلية لتقديم الخدمات إذا كانت التغيرات في الأسعار التراكمية منذ الاقتناء جوهرية. وعندما تعد الموازنات على أساس التكلفة التاريخية، فإن معلومات التكلفة التاريخية تبين مدى تنفيذ الموازنة.

القدرة التشغيلية

7.17 إذا اقتُنِيَ أصل في معاملة تبادلية، فإن التكلفة التاريخية توفر معلومات عن الموارد المتاحة لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية، بناءً على تكلفة اقتنائها. وفي الوقت الذي يُشتَرَى فيه أصل أو يُطوَّر، يمكن افتراض أن قيمة الخدمات المتوقعة من الأصل تساوي على الأقل تكلفة شرائه[15]. وعندما يُثبت الاستهلاك أو الاستنفاد، فإنه يعكس مدى استهلاك الخدمات المتوقعة من الأصل. وتبين معلومات التكلفة التاريخية أن الموارد المتاحة للخدمات المستقبلية تكون على الأقل بقدر القيمة التي تظهر بها. ولا تثبت الزيادات في قيمة الأصل في ظل نموذج التكلفة التاريخية. وفي حالة اقتناء أصل في معاملة غير تبادلية، فإن سعر المعاملة لن يوفر معلومات عن القدرة التشغيلية.

القدرة المالية

7.18 تساعد القيمة التي تسجل بها الأصول في القوائم المالية في تقويم القدرة المالية. ويمكن أن تقدم التكلفة التاريخية معلومات عن قيمة الأصول التي يمكن استخدامها كضمان فاعل للقروض. ويتطلب تقويم القدرة المالية أيضًا معلومات عن المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع الأصل، وإعادة استثماره في الأصول لتقديم خدمات مختلفة. ولا تقدم التكلفة التاريخية هذه المعلومات عندما تختلف بشكل مهم عن قيم الخروج الحالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.19 تشرح الفقرات 7.16-7.18 المجالات التي تقدم فيها التكلفة التاريخية معلومات ملائمة من حيث قيمتها التأكيدية أو التوقعية. وغالبًا ما يكون تطبيق التكلفة التاريخية مباشرًا، لأن معلومات المعاملات عادة ما تكون متاحة بسهولة. نتيجة لذلك، فإن القيم المستمدة من نموذج التكلفة التاريخية عادةً ما تكون موثوقة في التعبير حيث إنها تمثل ما يفترض تمثيله -أي تكلفة اقتناء أو تطوير أصل بناءً على معاملات فعلية. ويمكن أن تؤثر تقديرات الاستهلاك والهبوط في القيمة المستخدمة في نموذج التكلفة التاريخية، لا سيما بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد، على موثوقية التعبير. ونظراً لأن تطبيق التكلفة التاريخية يعكس عمومًا الموارد المستهلكة بالرجوع إلى المعاملات الفعلية، فإن قياسات التكلفة التاريخية تكون قابلة للتحقق منها، وقابلة للفهم، ويمكن إعدادها في الوقت المناسب.

---

[15] إذا لم يكن الامر كذلك، سيخفض القياس الأولي للتكلفة التاريخية بمبلغ الهبوط في القيمة.

7.20 إن معلومات التكلفة التاريخية قابلة للمقارنة إلى الحد الذي يكون فيه للأصول نفس تواريخ الاقتناء أو تواريخ مشابهة. ونظرًا لأن التكلفة التاريخية لا تعكس أثر تغيرات الأسعار، فإنه لا يمكن مقارنة قيم الأصول التي اقتنيت في أوقات مختلفة عندما تختلف الأسعار بشكل ملحوظ.

7.21 في ظروف معينة، يتطلب تطبيق التكلفة التاريخية استخدام المخصصات -على سبيل المثال عندما:
- تُقتنَى عدة أصول في معاملة واحدة؛ و
- تُنشأ الأصول من قبل الجهة نفسها، ويتعين تخصيص المصروفات العامة والتكاليف الأخرى؛ و
- ضرورة استخدام افتراض تدفق التكلفة، مثل الوارد أولًا صادر أولًا، عند الاحتفاظ بالعديد من الأصول المماثلة. إلى الحد الذي تكون فيه هذه التخصيصات جزافية، فإنها تقلل من الحد الذي يحقق فيه القياس الناتج الخصائص النوعية.

قياسات القيمة الحالية

7.22 تعكس قياسات القيمة الحالية البيئة الاقتصادية السائدة في تاريخ القوائم المالية.

7.23 هناك أربعة أسس لقياس القيمة الحالية للأصول:
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإحلال؛ و
- صافي سعر البيع؛ و
- القيمة من الاستخدام.

القيمة السوقية

7.24 القيمة السوقية للأصول هي:
القيمة التي يمكن بها مبادلة أصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا.

7.25 تكون القيمة السوقية والتكلفة التاريخية متطابقتين في تاريخ الاقتناء، إذا تم تجاهل تكاليف المعاملات وكانت المعاملة هي معاملة تبادلية. ويعتمد مدى تحقيق القيمة السوقية لأهداف التقارير المالية واحتياجات المستخدمين من المعلومات جزئيًا على نوعية الأدلة السوقية. وتعتمد الأدلة السوقية، بدورها، على خصائص السوق الذي يتم تداول الأصل فيه. وتكون القيمة السوقية مناسبة بشكل خاص عندما يكون من غير المرجح أن يكون الفرق بين قيم الدخول والخروج فرقًا مهمًا، أو عند الاحتفاظ بالأصل بغرض البيع.

7.26 من حيث المبدأ، توفر القيمة السوقية معلومات مفيدة لأنها تعكس بصورة عادلة قيمة الأصل بالنسبة للجهة. وفي سوق مفتوحة ونشطة ومنظمة (انظر الفقرة 7.28)، لا يمكن أن تكون قيمة الأصل أقل من القيمة السوقية حيث يمكن للجهة أن تحصل على هذه القيمة عن طريق بيع الأصل، ولا يمكن أن تكون قيمته أكبر من القيمة السوقية، حيث يمكن للجهة أن تحصل على الخدمات المتوقعة المعادلة أو القدرة على توليد المنافع الاقتصادية من خلال شراء نفس الأصل.

7.27 تكون الفائدة من القيم السوقية موضع تساؤل أكبر في حال لم يتحقق افتراض أن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة. في مثل هذه الظروف، لا يمكن افتراض أن الأصل يمكن بيعه بنفس السعر الذي يمكن اقتناؤه به، ومن الضروري تحديد ما إذا كان سعر الخروج أو سعر الدخول هو القياس الأكثر نفعًا. وتُعَدُّ القيم السوقية على أساس الخروج مفيدة بالنسبة للأصول المحتفظ بها لغرض المتاجرة، مثل بعض الأدوات المالية، ولكنها قد لا تكون مفيدة بالنسبة للأصول التشغيلية المتخصصة. علاوة على ذلك، بينما يقدم شراء الأصل دليلًا على أن قيمة الأصل بالنسبة للجهة هي على الأقل بقدر ثمن شرائه، فإن العوامل التشغيلية قد تعني أن القيمة بالنسبة للجهة قد تكون أكبر من ذلك. وبالتالي فإن القيمة السوقية قد لا تعكس قيمة الأصل بالنسبة للجهة، معبرًا عنها بطاقته التشغيلية.

القيم السوقية في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة

7.28 الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة يكون لها الخصائص التالية:

- لا توجد عوائق تمنع الجهة من التعامل في السوق؛ و
- تكون نشطة وبالتالي يوجد تكرار وحجم كاف من المعاملات لتقديم معلومات عن الأسعار؛ و
- تكون منظمة، بها العديد من المشترين والبائعين المطلعين بشكل جيد والذين يتصرفون دون إكراه، لذلك هناك ضمان "للعدالة" في تحديد الأسعار الحالية -بما في ذلك أن الأسعار لا تمثل مبيعات اضطرارية.

السوق المنظم هو ذلك الذي يتم تشغيله بأسلوب موثوق، وآمن، ودقيق، وفاعل. وتتعامل هذه الأسواق في أصول متجانسة، وهي بالتالي تكون قابلة للتبادل مع بعضها البعض، مثل السلع، والعملات والأوراق المالية التي تكون فيها الأسعار متاحة للعموم. وفي الواقع، فإن هناك أسواق قليلة إن وجدت تتوافر فيها جميع هذه الخصائص، ولكن بعضها قد يقترب من وصفه على أنه سوق منظم كما هو مبين أعلاه.

القيم السوقية حيث لا يمكن الافتراض بأن الأسواق مفتوحة ونشطة ومنظمة

7.29 لا تُعَدُّ أسواق الأصول الفريدة والتي يندر تداولها أسواقاً مفتوحة ونشطة ومنظمة: ويُتفاوض على أي مشتريات ومبيعات بشكل فردي، وقد يكون هناك مدى كبير من الأسعار التي قد يُتَّفَق بها على المعاملة. وبالتالي، سوف يتكبد المشاركون تكاليف باهظة لشراء أو بيع أصل ما. في مثل هذه الظروف، من الضروري استخدام أسلوب لتقدير السعر الذي يمكن به إجراء معاملة منظمة لبيع الأصل بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل أوضاع السوق الحالية.

تكاليف الخدمات

7.30 تقاس إيرادات الخدمات المعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. إذا تم قياس الأصول المستخدمة في تقديم الخدمات بالقيمة السوقية، فإن تخصيص تكلفة الأصول لتعكس استهلاكها في فترة القوائم المالية الحالية يكون على أساس القيمة السوقية الحالية للأصل.

7.31 يسمح استخدام القيم السوقية بتحديد العائد على الأصول. مع ذلك، لا تقوم جهات القطاع العام عمومًا بأنشطة هدفها الرئيس هو تحقيق الأرباح، وغالبًا ما تقدم الخدمات في معاملات غير تبادلية أو تقدم مدعومة. بالتالي قد تكون هناك ملاءمة محدودة للعائد المعروض المستمد من أسعار السوق المبنية على أساس الخروج.

7.32 كما ذكر أعلاه، تقاس الإيرادات من تقديم الخدمات والمعروضة في القوائم المالية على أساس الأسعار الحالية في فترة القوائم المالية. بالتالي، فإن الفائض أو العجز للفترة يتضمن تحركات الأسعار التي تحدث خلال الفترة التي يُحتَفَظ فيها بالأصول والالتزامات، ولا يُعْرَض أي ربح أو خسارة من بيع أصل. وعندما يتم تداول الأصل في سوق مفتوح ونشط ومنظم، فإن وجود السوق يقدم ضمانًا بأن الجهة ستكون قادرة على تحقيق القيمة السوقية (وليس أكثر) في تاريخ القوائم المالية: لذلك، فإنه ليس من الضروري تأجيل إثبات التغيرات في القيمة حتى يتحقق فائض من البيع. مع ذلك، عندما لا يتم تداول الأصول المستخدمة لتقديم الخدمات في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة، أو أسواق شبيهة تقريباً لتلك الأسواق، فإن ملاءمة الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالتغيرات في القيمة السوقية تكون موضع شك أكبر.

القدرة التشغيلية

7.33 تكون المعلومات عن القيمة السوقية للأصول المحتفظ بها لتقديم الخدمات في فترات مستقبلية مفيدة إذا كانت تعكس القيمة التي يمكن للجهة أن تحصل عليها من الأصول باستخدامها في توفير أو تقديم الخدمات. مع ذلك، إذا كانت القيمة السوقية المبنية على أساس الخروج أقل بدرجة مهمة من التكلفة التاريخية، فمن المرجح أن تكون القيمة السوقية أقل ملاءمة من التكلفة التاريخية لتلك الأصول في توفير المعلومات عن القدرة التشغيلية – ومن المرجح أيضًا أن تكون القيمة السوقية هذه أقل ملاءمة من القياسات المبنية على أساس قيمة الدخول الحالية.

القدرة المالية

7.34 يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن القيمة التي سيُحصَل عليها عند بيع أصل. وتوفر القيمة السوقية هذه المعلومات.

تطبيق الخصائص النوعية

7.35 يمكن استخدام القيم المحددة في الأسواق المفتوحة والنشطة والمنظمة بسهولة لأغراض التقرير المالي. وسوف تفي المعلومات بالخصائص النوعية – أي أنها ستكون ملائمة، ومعبرة بموثوقية، وقابلة للفهم، وقابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق منها. وفي ظل أوضاع السوق هذه، يمكن افتراض أن قيم الدخول والخروج هي نفسها أو مشابهة جدًا. ونظراً لأنه يمكن إعدادها بشكل سريع، فمن المرجح أن تكون هذه المعلومات متاحة في الوقت المناسب أيضًا.

7.36 يقل مدى مقابلة القيم السوقية للخصائص النوعية كلما انخفضت جودة الأدلة السوقية، واعتُمِد في تحديد مثل هذه القيم على أساليب التقدير. كما هو مبين أعلاه، فإن القيم السوقية المبنية على أساس الخروج من المرجح أن تكون ملائمة لتقدير القدرة المالية وليس لتقدير تكلفة الخدمات والقدرة التشغيلية.

تكلفة الإحلال

7.37 تكلفة الإحلال[16] هي:

التكلفة الأكثر وفراً لازمة للجهة لإحلال الخدمات المتوقعة لأصل (بما في ذلك المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي) في تاريخ القوائم المالية.

7.38 تختلف تكلفة الإحلال عن القيمة السوقية لأن:

- في سياق القطاع العام، هي صراحة قيمة الدخول التي تعكس تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و

[16] المصطلح الكامل هو "تكلفة الإحلال المستهلكة المثلى" لبيان أنه يشير إلى إحلال الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل وليس إحلال الأصل في حد ذاته (أنظر الفقرة 7.41). ويستخدم مصطلح "تكلفة الإحلال" للاقتصاد في التعبير في "إطار المفاهيم".

- تتضمن جميع التكاليف التي ستُتَكبَّد بالضرورة في إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بالأصل؛ و
- خاصة بالجهة، وبالتالي فهي تعكس الوضع الاقتصادي للجهة، وليس الموقف السائد في السوق الافتراضي. على سبيل المثال، تكون تكلفة إحلال مركبة أقل بالنسبة لجهة تقتني عادة عدداً كبيراً من المركبات في معاملة واحدة، وهي قادرة بانتظام على التفاوض للحصول على تخفيضات، وذلك بالمقارنة بجهة تشتري المركبات بشكل فردي.

7.39 نظرًا لأن الجهات تقتني عادة أصولها بأكثر الوسائل الاقتصادية المتاحة، فإن تكلفة الإحلال تعكس عملية الشراء أو الإنشاء التي تتبعها الجهة عادة. وتعكس تكلفة الإحلال إحلال الخدمات المتوقعة في سياق العمليات العادية، وليست التكاليف التي يمكن تكبدها إذا نشأت ضرورة ملحة نتيجة لبعض الأحداث غير المتوقعة، مثل حدوث حريق.

7.40 تكلفة الإحلال هي تكلفة إحلال الخدمات المتوقعة الخاصة بأصل. وتطبق تكلفة الإحلال مدخلاً مثاليًا وتختلف عن تكلفة إعادة الإنتاج، وهي تكلفة اقتناء أصل مطابق[17]. وعلى الرغم من أنه في كثير من الحالات يكون الإحلال الأكثر اقتصادًا للخدمات المتوقعة هو من خلال شراء أصل مشابه لذلك الأصل الخاضع للسيطرة، وتكون تكلفة الإحلال مبنية على أصل بديل إذا كان ذلك البديل يقدم نفس الخدمات المتوقعة بتكلفة أقل. ولأغراض التقرير المالي، فإنه من الضروري بالتالي أن يعكس الفرق في الخدمات المتوقعة بين الأصلين القائم والبديل.

7.41 إن الخدمات المتوقعة المناسبة هي تلك التي تكون الجهة قادرة على أن تستخدمها أو تتوقع أن تستخدمها، مع مراعاة الحاجة إلى الاحتفاظ بقدر كاف من القدرة للتعامل مع الحالات الطارئة. لذلك، فإن تكلفة إحلال أصل تعكس النقص في القدرة المطلوبة على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، إذا كانت الجهة تملك مدرسة تستوعب 500 تلميذٍ، ولكن بسبب التغيرات الديموغرافية منذ إنشائها، فإن مدرسة تتسع لـ 100 تلميذ ستكون كافية بشكل معقول لتلبية الاحتياجات الحالية والمتوقعة، وتكون تكلفة إحلال الأصل هي تكلفة مدرسة تتسع لعدد 100 تلميذ.

7.42 في بعض الحالات، تكون القيمة المستمدة من الأصل أكبر من تكلفة إحلاله. مع ذلك، لن يكون من المناسب قياس الأصل بتلك القيمة، إذ إنه يتضمن منافع من الأنشطة المستقبلية، وليست الخدمات المتوقعة في تاريخ القوائم المالية. وتمثل تكلفة الإحلال أعلى قيمة محتملة للأصل، حيث إنه بحكم التعريف تكون الجهة قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة وذلك بتكبد تكلفة الإحلال.

تكاليف الخدمات

7.43 تقدم تكلفة الإحلال قياسا ملائماً لتكلفة تقديم الخدمات. وتعادل تكلفة استهلاك الأصل قيمة التضحية بالخدمات المتوقعة المتكبدة بذلك الاستخدام. هذا المبلغ هو تكلفة الإحلال -وتستطيع الجهة استعادة مركزها إلى ما كان عليه مباشرةً قبل استهلاك الأصل بنفقة تساوي تكلفة الإحلال.

7.44 تُعرض تكاليف الخدمات على أساس جارٍ عندما تعتمد على تكلفة الإحلال. وبالتالي، تُعرض قيمة الأصول المستهلكة بقيمة الأصول في الوقت الذي استهلكت فيه وليس – كما هو الحال بالنسبة للتكلفة التاريخية – وقت اقتنائها. وهذا يوفر أساسًا صالحًا للمقارنة بين تكلفة الخدمات ومبلغ الضرائب والإيرادات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال الفترة – والتي هي عمومًا معاملات الفترة الحالية وتقاس بالأسعار الحالية – ولتقويم ما إذا كانت الموارد قد استخدمت بطريقة اقتصادية وبكفاءة. كما أنه يوفر أساسًا مفيدًا للمقارنة مع الجهات الأخرى التي تقدم تقارير على نفس الأساس، حيث إن قيم الأصول لن تتأثر بتواريخ الاقتناء المختلفة، ولتقويم تكلفة تقديم الخدمات في المستقبل والاحتياجات

---

[17] قد تكون هناك حالات تكون فيها تكلفة الإحلال مساوية لتكلفة إعادة الإنتاج. وهذا هو الحال عندما تكون الطريقة الأوفر لإحلال الخدمات المتوقعة هي إعادة إنتاج الأصل.

المستقبلية من الموارد، حيث إن التكاليف المستقبلية من المرجح أن تشابه التكاليف الحالية بدرجة أكبر من تلك التكاليف المتكبَّدة في الماضي، عندما كانت الأسعار مختلفة (انظر أيضًا الفقرة 7.48).

القدرة التشغيلية

7.45 من حيث المبدأ، تقدم تكلفة الإحلال قياسًا مفيدًا للموارد المتاحة لتقديم الخدمات في الفترات المقبلة، حيث إنها تركز على القيمة الحالية للأصول وما تنطوي عليه من خدمات متوقعة بالنسبة للجهة.

القدرة المالية

7.46 لا تقدم تكلفة الإحلال معلومات عن المبالغ التي سيُحصَل عليها عند بيع الأصول. وهي بالتالي لا تمكن من إجراء تقويم للقدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.47 كما ذكر أعلاه، فإن تكلفة الإحلال تكون ملائمة لتقويم تكاليف الخدمات والقدرة التشغيلية. وهي ليست ملائمة لتقويم القدرة المالية. وفي بعض الظروف، يكون حساب تكلفة الإحلال معقدًا، ويتطلب إصدار أحكام شخصية. هذه العوامل قد تقلل من التعبير الموثوق عن تكلفة الإحلال. في هذه الظروف، قد تتأثر خصائص التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس تكلفة الإحلال، وقد تكون تكلفة الإحلال أكثر كلفة من بعض البدائل الأخرى. وقد لا تكون المعلومات المتعلقة بتكاليف الإحلال مفهومة بطريقة مباشرة، لا سيما عندما تعكس تلك المعلومات انخفاضًا في القدرة المطلوبة لتقديم الخدمات (انظر الفقرة 7.41).

7.48 تكون معلومات تكلفة الإحلال قابلة للمقارنة في جهة ما عندما تُدرَج الأصول التي تقدم خدمات متوقعة معادلة بقيم مماثلة، بصرف النظر عن تاريخ اقتناء تلك الأصول. ومن حيث المبدأ، يمكن للجهات المختلفة أن تعرض أصولاً مماثلة بقيم مختلفة، لأن تكلفة الإحلال هي قياس خاص بالجهة يعكس فرص الإحلال المتاحة للجهة. وقد تكون فرص الإحلال هي نفسها أو متماثلة بالنسبة لجهات القطاع العام المختلفة. وعندما تكون مختلفة، فإن الميزة الاقتصادية للجهة القادرة على اقتناء الأصول بتكلفة أقل تُعرَض في القوائم المالية من خلال قيم أقل للأصل وتكلفة أقل للخدمات، لكي تكون موثوقة في التعبير.

صافي سعر البيع

7.49 صافي سعر البيع هو:
القيمة التي يمكن للجهة الحصول عليها من بيع الأصل بعد خصم تكاليف البيع.

7.50 يختلف صافي سعر البيع عن القيمة السوقية حيث إنه لا يتطلب سوقًا مفتوحاً، ونشطاً، ومنظماً، أو تقدير سعر في مثل هذا السوق، وأنه يتضمن تكاليف البيع التي تتكبدها الجهة. بالتالي، فإن صافي سعر البيع يعكس القيود المفروضة على البيع. وهو قياس خاص بالجهة.

7.51 إن الفائدة المحتملة من قياس الأصول على أساس صافي سعر البيع هي أن قيمة الأصل لا يمكن أن تكون أقل من المبلغ الذي يمكن أن تحصل عليه الجهة من بيع الأصل. مع ذلك، فإنه ليس مناسبًا كأساس للقياس إذا كانت الجهة قادرة على استخدام مواردها بشكل أكثر كفاءة من خلال استخدام الأصل بطريقة أخرى، على سبيل المثال عن طريق استخدامه في تقديم الخدمات.

7.52 لذلك فإن صافي سعر البيع يكون مفيداً عندما يكون السبيل المتاح للجهة والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الأصل. ويكون هذا هو الحال عندما لا يكون بإمكان الأصل تقديم الخدمات المتوقعة أو القدرة على تحقيق منافع اقتصادية ذات قيمة تعادل على الأقل صافي سعر البيع. وقد يوفر صافي سعر البيع معلومات مفيدة عندما تكون الجهة ملتزمة بموجب عقد ببيع أصل بأقل من القيمة السوقية. وقد تكون هناك حالات حيث يمكن أن يشير صافي سعر البيع إلى فرصة للتطوير.

تكاليف الخدمات

7.53 ليس من المناسب تحديد تكلفة تقديم الخدمات بصافي أسعار البيع. مثل هذا المدخل ينطوي على استخدام قيمة الخروج كأساس للمصروف المعروض.

القدرة التشغيلية

7.54 إدراج الأصول المحتفظ بها لاستخدامها في تقديم الخدمات بصافي سعر البيع لا يوفر معلومات مفيدة لتقويم القدرة التشغيلية. ويبين صافي سعر البيع المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل، وليست قيمة الخدمات المتوقعة التي يمكن الحصول عليها من ذلك الأصل.

القدرة المالية

7.55 كما ذكر أعلاه، يتطلب تقويم القدرة المالية معلومات عن المبلغ الذي سيُحصَل عليه عند بيع أصل. ويتم توفير مثل هذه المعلومات عن طريق استخدام صافي سعر البيع. مع ذلك، فإن مثل هذا القياس يكون غير ملائم للأصول التي قد ينتج عنها خدمات متوقعة ذات قيمة أكبر عن طريق الاستمرار في استخدامها لتقديم الخدمات.

تطبيق الخصائص النوعية

7.56 كما هو مبين في الفقرة 7.52، يقدم صافي سعر البيع معلومات ملائمة فقط حين يكون السبيل المتاح والأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو بيع الجهة لذلك الأصل. ويمكن إجراء تقييم لصافي سعر البيع بالرجوع إلى الأسواق النشطة حيثما وجدت. وبالنسبة للأصول الرئيسة، فإنه قد يكون ممكنًا وأقل تكلفة، الحصول على تقييمات مهنية. وبصفة عامة، يوفر صافي سعر البيع معلومات قابلة للفهم.

7.57 في معظم الحالات التي يكون فيها صافي سعر البيع ملائما، فإنه سيحقق الخصائص النوعية للتعبير الموثوق، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب.

القيمة من الاستخدام

7.58 القيمة من الاستخدام هي:

القيمة الحالية – بالنسبة للجهة – للخدمات المتوقعة المتبقية لأصل أو قدرته على توليد منافع اقتصادية منه إذا استمر استخدامه، وللمبلغ الصافي الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

ملاءمة القيمة من الاستخدام

7.59 القيمة من الاستخدام هي قيمة خاصة بالجهة والتي تعكس المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من الأصل من خلال تشغيله واستبعاده في نهاية عمره الإنتاجي. كما ذكر في الفقرة 7.42 أعلاه، فإن القيمة المتحصل عليها من الأصل تكون في كثير من الأحيان أكبر من تكلفة الإحلال، وهي عادة ما تكون أكبر من التكلفة التاريخية. وفي هذه الحالة، يكون عرض الأصل بقيمته من الاستخدام ذا فائدة محدودة، حيث تكون الجهة – بحكم تعريفها – قادرة على تأمين خدمات متوقعة معادلة بتكلفة الإحلال.

7.60 لا تشكل القيمة من الاستخدام أساسَ قياس مناسباً عندما يكون صافي سعر البيع أعلى من القيمة من الاستخدام، إذ إن الاستغلال الأكثر كفاءة للأصل يكون ببيعه بدلًا من الاستمرار في استخدامه.

7.61 لذلك، فإن القيمة من الاستخدام تكون مناسبة عندما تكون أقل من تكلفة الإحلال وأعلى من صافي سعر البيع. ويحدث ذلك عندما لا يستحق الأصل إحلاله، ولكن قيمة خدماته المتوقعة أو قدرته على توليد منافع اقتصادية تكون أعلى من سعر بيعة الصافي. في مثل هذه الظروف تمثل القيمة من الاستخدام قيمة الأصل بالنسبة للجهة.

7.62 تُعَدُّ القيمة من الاستخدام أساسَ قياس مناسباً لتقويم بعض حالات الهبوط في القيمة، لأنها تستخدم في تحديد المبلغ الممكن استرداده لأصل أو لمجموعة من الأصول.

تكاليف الخدمات، والقدرة التشغيلية، والقدرة المالية

7.63 نظرًا لتعقدها المحتمل[18]، وانطباقها المحدود، وحقيقة أن تشغيلها في سياق القطاع العام بالنسبة للأصول غير المولدة للنقد يتضمن استخدام تكلفة الإحلال كبديل، فإن القيمة من الاستخدام تكون غير مناسبة عمومًا لتحديد تكلفة الخدمات. ففائدتها في تقويم القدرة التشغيلية محدودة، ومن المرجح أن تكون مهمة فقط في الظروف غير العادية التي يكون فيها لدى الجهات عدد كبير من الأصول التي لا تستحق الإحلال، ولكن قيمتها من الاستخدام أعلى من صافي سعر بيعها. قد يكون هذا هو الحال – على سبيل المثال – إذا كانت الجهة ستتوقف عن تقديم خدمة في المستقبل، ولكن متحصلات البيع الفوري تكون أقل من الخدمات المتوقعة التي تنطوي عليها الأصول. وتتضمن القيمة من الاستخدام تقديرًا لصافي المبلغ الذي ستحصل عليه الجهة من استبعاد الأصل. مع ذلك، فإن محدودية تطبيقها تقلل من ملاءمتها لتقويمات القدرة المالية.

تطبيق الخصائص النوعية

7.64 في حين أن القيمة من الاستخدام يمكن أن تستخدم في تقويمات بعض حالات الهبوط في القيمة، فإن ملاءمتها بالنسبة لأغراض التقرير المالي تقتصر على الظروف المبينة في الفقرة 7.61.

7.65 يعتمد الحد الذي تستوفي فيه القيمة من الاستخدام الخصائص النوعية الأخرى على كيفية تحديدها. في بعض الحالات، يمكن قياس القيمة من الاستخدام للأصل من خلال حساب القيمة التي ستستمدها الجهة من الأصل على افتراض استمرار استخدامها. وقد يكون ذلك مبنيًا على التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتعلقة بالأصل أو على وفورات التكلفة التي ستتحقق من خلال سيطرة الجهة على الأصل. يأخذ حساب القيمة من الاستخدام في الحسبان القيمة الزمنية للنقود، ومن حيث المبدأ، مخاطر التقلبات في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.

7.66 يمكن أن يكون حساب القيمة من الاستخدام معقدًا. وغالبًا ما تقدم الأصول المستخدمة في الأنشطة المولدة للنقد تدفقات نقدية بالاشتراك مع أصول أخرى. في مثل هذه الحالات يمكن تقدير القيمة من الاستخدام فقط من خلال احتساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية لمجموعة من الأصول ومن ثم إجراء تخصيص للأصول الفردية.

7.67 في القطاع العام، يحتفظ بمعظم الأصول بهدف رئيس وهو الإسهام في تقديم الخدمات، وليس لتوليد عائد تجاري: يشار إلى هذه الأصول بعبارة "الأصول غير المولدة للنقد". ونظرا لأن القيمة من الاستخدام تستمد عادة من التدفقات النقدية المتوقعة، فقد يكون من الصعب تفعيلها في هذا السياق. وقد يكون من غير المناسب حساب القيمة من الاستخدام على أساس التدفقات النقدية المتوقعة، لأن مثل هذا القياس لن يعبر بموثوقية عن القيمة من الاستخدام لذلك الأصل بالنسبة للجهة. لذلك، سيكون من الضروري استخدام تكلفة الإحلال كبديل لأغراض التقرير المالي.

7.68 تقلل طريقة تحديد القيمة من الاستخدام من تعبيرها الموثوق في كثير من الحالات. كما أنها تؤثر على التوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم، والقابلية للتحقق من المعلومات المعدة على أساس القيمة من الاستخدام.

أسس القياس للالتزامات

[18] انظر الفقرة 7.66 أدناه.

7.69 يناقش هذا القسم أسس القياس للالتزامات. ولا يكرر هذا القسم جميع المناقشات التي وردت في القسم المتعلق بالأصول. وهو يأخذ في الحسبان أسس القياس التالية:

- التكلفة التاريخية؛ و
- تكلفة الوفاء؛ و
- القيمة السوقية؛ و
- تكلفة الإعفاء؛ و
- سعر التحمل.

التكلفة التاريخية

7.70 التكلفة التاريخية للالتزام هي:
المقابل النقدي الذي حُصِلَ عليه لتحمل الالتزام، وهو النقد أو معادلات النقد، أو قيمة مقابل آخر حُصِلَ عليه عند تكبد الالتزام.

7.71 بموجب نموذج التكلفة التاريخية، يمكن تعديل القياسات الأولية بحيث تعكس عوامل مثل استحقاق الفائدة، أو ازدياد الخصم أو استنفاد العلاوة.

7.72 عندما تكون القيمة الزمنية للالتزام ذات أهمية نسبية -على سبيل المثال، عندما يكون طول الفترة الزمنية قبل حلول موعد التسوية مهما - يُخصم مبلغ الدفعة المستقبلية، بحيث تمثل، في الوقت الذي يُثبَت فيه الالتزام مبدئيًا، قيمة المبلغ الذي حُصِل عليه. ويكون استنفاد الفرق بين قيمة الدفعة المستقبلية والقيمة الحالية للالتزام على مدى عمر الالتزام، بحيث يعرض الالتزام بالمبلغ المطلوب عند استحقاقه.

7.73 مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية لالتزامات مماثلة لتلك التي تتعلق بالأصول. وتكون التكلفة التاريخية مناسبة عندما يكون من المحتمل تسوية الالتزامات وفق شروط محددة. مع ذلك، لا يمكن تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي لا تنشأ عن معاملة، مثل التزام بدفع تعويضات عن الضرر أو الأضرار المدنية. كما أنه من غير المحتمل أن يقدم معلومات ملائمة عندما يتم تَكَبُّد الالتزامات في معاملة غير تبادلية، لأنه لا يقدم تعبيرًا موثوقاً عن المطالبات المترتبة على موارد الجهة. ومن الصعب أيضًا تطبيق التكلفة التاريخية على الالتزامات التي قد تتقلب مبالغها، مثل تلك المتعلقة بالتزامات منافع المعاشات التقاعدية المحددة.

تكلفة الوفاء

7.74 تكلفة الوفاء هي:
التكاليف التي ستتكبدها الجهة للوفاء بالتعهدات التي يمثلها الالتزام، على افتراض أنها تفعل ذلك بالطريقة الأقل تكلفة.

7.75 عندما تعتمد تكلفة الوفاء على أحداث مستقبلية غير مؤكدة، تؤخذ جميع النتائج الممكنة في الحسبان في التكلفة التقديرية للوفاء، والتي تهدف إلى أن تعكس جميع تلك النتائج الممكنة بأسلوب غير متحيز.

7.76 عندما يتطلب الوفاء بالالتزام عملًا يجب القيام به – على سبيل المثال، عندما يكون الالتزام هو تصحيح الضرر البيئي – فإن التكاليف الملائمة هي التكاليف التي ستتكبدها الجهة. وقد تكون هذه هي التكلفة التي تتكبدها الجهة للقيام بالعمل التصحيحي نفسه، أو التعاقد مع طرف خارجي للقيام بالعمل. مع ذلك، فإن تكاليف التعاقد مع طرف خارجي تكون ملائمة فقط عندما يكون توظيف المقاول أقل الوسائل تكلفة للوفاء بالالتزام.

7.77 في حال الوفاء بالالتزام من قبل الجهة نفسها، فإن تكلفة الوفاء لا تتضمن أي فائض، نظراً لأن مثل

هذا الفائض لا يمثل استخدامًا لموارد الجهة. وعندما يكون مبلغ الوفاء بالالتزام يعتمد على تكلفة توظيف مقاول، فإن هذا المبلغ سوف يتضمن ضمنًا الربح المطلوب من قبل المقاول، حيث إن المبلغ الإجمالي الذي يتقاضاه المقاول سيكون مطالبة على موارد الجهة -وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث ستتضمن تكلفة الإحلال الربح المطلوب من المورد، بينما لن تتضمن تكلفة إحلال الأصول التي تستبدلها الجهة عن طريق الإنشاء الذاتي أي ربح.

7.78 في الحالات التي لن يتم فيها الوفاء بالالتزام لفترة طويلة، فإنه يتعين خصم التدفقات النقدية لتعكس قيمة الالتزام في تاريخ القوائم المالية.

7.79 تكلفة الوفاء تكون عمومًا ملائمة لقياس الالتزامات فيما عدا في الحالات التالية:
- عندما تتمكن الجهة من الحصول على إعفاء من التزام بمبلغ أقل من تكلفة الوفاء، فإن تكلفة الإعفاء تكون قياساً أكثر ملاءمة للعبء الحالي للالتزام، كما هو الحال بالنسبة لأصل ما، حيث يكون صافي سعر البيع أكثر ملاءمة عندما يكون أعلى من القيمة من الاستخدام؛ و
- في حالة الالتزامات المتحملة لقاء مقابل، يكون سعر التحمل (انظر الفقرات 7.87-7.91) أكثر ملاءمة عندما يكون سعر التحمل أعلى من تكلفة الوفاء وتكلفة الإعفاء.

القيمة السوقية

7.80 إن القيمة السوقية للالتزامات هي:
القيمة التي يمكن بها تسوية التزام في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا.

7.81 مزايا وعيوب القيمة السوقية للالتزامات هي نفسها بالنسبة للأصول. وقد يكون أساس القياس هذا مناسباً، على سبيل المثال، عندما يعود الالتزام إلى تغيرات في معدل محدد، أو سعر أو مؤشر معلن في سوق مفتوح ونشط ومنظم. مع ذلك، في الحالات التي تكون فيها القدرة على تحويل الالتزام مقيدة وتكون الشروط التي يمكن أن يتم بها هذا التحويل غير واضحة، تكون حالة القيم السوقية -حتى وإن كانت موجودة -أضعف بشكل جوهري. وينطبق ذلك بصفة خاصة على الالتزامات في القوائم المالية الناشئة عن الالتزامات في المعاملات غير التبادلية، لأنه من غير المحتمل أن يكون هناك سوق مفتوح ونشط ومنظم لمثل هذه الالتزامات.

تكلفة الإعفاء

7.82 "تكلفة الإعفاء" هي المصطلح المستخدم في سياق الالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم "صافي سعر البيع" في سياق الأصول. وتشير تكلفة الإعفاء إلى مبلغ الخروج الفوري من الالتزام. وتكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي يقبل به الدائن عند تسوية حقوقه، أو الذي يطلبه طرف ثالث لقبول تحويل الالتزام من المدين. وعندما يكون هناك أكثر من طريقة لضمان الإعفاء من الالتزام، فإن تكلفة الإعفاء تكون هي المبلغ الأقل – وهذا يتسق مع المدخل المستخدم بالنسبة للأصول، حيث لن يعكس صافي سعر البيع المبلغ الذي سيستَلَم من البيع إلى تاجر خردة، إذا كان يمكن الحصول على سعر أعلى من البيع إلى مشتري سوف يستخدم الأصل.

7.83 بالنسبة لبعض الالتزامات، ولا سيما في القطاع العام، فإن تحويل الالتزام ليس ممكنًا من الناحية العملية، وبالتالي ستكون تكلفة الإعفاء هي المبلغ الذي سيقبل به الدائن في تسوية مطالبته. وسوف يكون هذا المبلغ معروفاً إذا كان محدداً في الاتفاق مع الدائن – على سبيل المثال، عندما يتضمن العقد بندًا محددًا للإلغاء.

7.84 في بعض الحالات، قد يكون هناك دليل على السعر الذي يمكن أن يحول به الالتزام – على سبيل المثال، في حالة بعض الالتزامات المتعلقة بالتقاعد. ويمكن تمييز تحويل الالتزام عن الدخول في اتفاق مع طرف آخر يفي بالتزام الجهة أو يتحمل جميع التكاليف الناشئة عن الالتزام. ومن الضروري

– بالنسبة للالتزام الذي يتعين تحويله – تسوية جميع حقوق الدائن ضد الجهة. وإذا لم يكن هذا هو التأثير الناتج عن ترتيب، يظل الالتزام التزاماً على الجهة.

7.85 عند تقويم ما إذا كانت تكلفة الإعفاء مناسبة لقياس الالتزامات، من الضروري أن يؤخذ في الحسبان ما إذا كان الإعفاء بالأسلوب المتوخى خياراً متاحاً للجهة من الناحية العملية، مع مراعاة أي تبعات للحصول على الإعفاء، مثل الإضرار بسمعة الجهة.

7.86 كما أن صافي سعر البيع يكون ملائماً فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد والمتاح للجهة هو بيع الأصل، فإن تكلفة الإعفاء تكون ملائمة فقط عندما يكون السبيل الأكثر كفاءة في استخدام الموارد هو السعي إلى الإعفاء الفوري من الالتزام. بصفة خاصة، عندما تكون تكلفة الوفاء أقل من تكلفة الإعفاء، فإن تكلفة الوفاء توفر معلومات أكثر ملاءمة من تكلفة الإعفاء، حتى وإن كان من الممكن عمليًا التفاوض على الإعفاء من الالتزام وفقًا لطرق تحويل الالتزام في الفقرة 7.84.

سعر التحمل

7.87 "سعر التحمل" هو المصطلح المستخدم بالنسبة للالتزامات للإشارة إلى نفس مفهوم تكلفة إحلال الأصول. وكما تعبر تكلفة الإحلال عن المبلغ الذي ستدفعه الجهة بشكل عقلاني لاقتناء أصل، فإن سعر التحمل هو المبلغ الذي ستكون الجهة مستعدة لقبوله منطقيا مقابل تحمل التزام قائم. وسوف تقدم المعاملات التبادلية التي تجرى على أساس التصرف الحر دليلًا على سعر التحمل – وهذا ليس هو الحال بالنسبة للمعاملات غير التبادلية.

7.88 في سياق النشاط الذي يجري تنفيذه بهدف تحقيق الربح، تتحمل الجهة التزاما إلا إذا كان المبلغ المسدد لتحمل الالتزام أعلى من تكلفة الوفاء أو الإعفاء – أي قيمة التسوية. وبمجرد حصول الجهة على سعر التحمل، يترتب على الجهة التزام تجاه الدائن.

7.89 في الوقت الذي يُتكبَّد فيه التزام في معاملة تبادلية، يمثل سعر التحمل المبلغ الذي قبلته الجهة لتحمل الالتزام – ولذلك فمن المعقول عادة الافتراض بأن سعر التحمل هو السعر الذي تقبله الجهة بشكل عقلاني لتحمل التزام مماثل. وقد تطلب مبلغاً أكبر، إذا سمحت لها الضغوط التنافسية بذلك، ولكنها قد لا ترغب في قبول سعر أقل. وكما أن تكلفة الإحلال هي قيمة حالية، فإن سعر التحمل يكون كذلك – من الناحية النظرية. مع ذلك، توجد هناك مشاكل عملية في أن تعكس تغيرات الأسعار في الالتزامات التي تظهر بسعر التحمل.

7.90 إحدى تبعات قياس التزامات الأداء بسعر التحمل هو عدم الإفصاح عن أي فائض في الوقت الذي يُتحمل فيه الالتزام. ويُعرض الفائض أو العجز في القوائم المالية في الفترة التي يتم فيها الوفاء بالالتزام (أو الإعفاء منه)، حيث إنه يمثل الفرق بين الإيرادات الناشئة عن الوفاء بالالتزام وتكلفة التسوية.

7.91 قد يكون لدى جهة التزام ممكن أكبر من سعر التحمل. إذا كانت الجهة تسعى للتحرر من عقد، فإن الطرف الآخر في العقد قد يكون قادرًا على المطالبة بتعويض عن الخسائر التي سيتحملها، فضلًا عن إعادة أي مبالغ مسددة. مع ذلك، إذا أمكن الجهة تسوية الالتزام عن طريق الوفاء به، فإنه يمكنها تجنب هذه الالتزامات الإضافية، ويكون التقرير عن الالتزام بما لا يزيد على سعر التحمل يعبر تعبيراً موثوقاً – وهذا يماثل الوضع الذي يحقق فيه الأصل منافع أكبر من تكلفة الإحلال. في ظل هذه الظروف – كما هو مبين في الفقرة 7.42 – تُعَدُّ تكلفة الإحلال وليس القيمة من الاستخدام هي أساس القياس الأكثر ملاءمة.

الفصل الثامن: العرض في التقارير المالية ذات الغرض العام

مقدمة

8.1 يحدد هذا الفصل المفاهيم التي تنطبق على عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القوائم المالية للحكومات وجهات القطاع العام الأخرى (الجهات).

8.2 يرتبط العرض في الفصول من 1 إلى 4 بأهداف التقارير المالية، واحتياجات المستخدمين، والخصائص النوعية، والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام والجهة المعدة للقوائم المالية والتي تؤثر جميعها على قرارات العرض. وبالنسبة للمعلومات الواردة في القوائم المالية، يرتبط العرض أيضًا بتعريفات العناصر وضوابط الإثبات وقواعد القياس المحددة في الفصول من 5 إلى 7، على سبيل المثال:

- يؤثر تعريف العناصر على البنود التي يمكن عرضها في القوائم المالية؛ و
- يؤثر تطبيق ضوابط الإثبات على موقع المعلومات؛ و
- يؤثر اختيار قواعد القياس على المعلومات التي تُعرض بشأن منهجيات القياس.

اللغة التي تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام.

8.3 اللغة (أو اللغات) التي تصدر بها القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام تدعم تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. ويجب أن تعكس جميع النسخ المترجمة بموثوقية النسخة المعدة باللغة الأصلية. وتتاح النسخة المترجمة لتلبية احتياجات المستخدمين مع الإشارة إلى:

- المتطلبات النظامية في دولة الجهة؛ و
- تكاليف ومنافع الترجمة.

العرض

8.4 العرض هو اختيار، وموقع، وتنظيم المعلومات التي يكون التقرير عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام.

8.5 يهدف العرض إلى تقديم المعلومات التي تُسهِم في تحقيق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية مع مراعاة القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها استجابة لاحتياجات المستخدمين للحصول على معلومات عن الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر.

8.6 يوضح الفصل 1 أنه من المرجح أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام تقارير متعددة، يستجيب كل منها بشكل مباشر لجوانب معينة من أهداف التقارير المالية والأمور التي تدخل في نطاق التقارير المالية. وبالإضافة إلى القوائم المالية، توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات ملائمة، على سبيل المثال، لتقويم أداء الجهة في تقديم الخدمات، واستدامة مواردها المالية. وتسهم أهداف التقارير المالية، المطبقة على المجال الذي يشمله تقرير معين، في توفير إرشاد لقرارات العرض المتعلقة بذلك التقرير.

8.7 قرارات العرض قد:

- تؤدي إلى إعداد تقرير مالي ذي غرض عام جديد، أو نقل المعلومات بين التقارير، أو دمج تقارير قائمة؛ أو
- تكون عبارة عن قرارات مفصلة بشأن اختيار المعلومات، والمواقع، والتنظيم ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام.

قرارات العرض هي قرارات مترابطة

8.8 تكون القرارات المتعلقة باختيار المعلومات وموقعها وتنظيمها مترابطة، ومن الناحية العملية، من المرجح أن تؤخذ في الحسبان مجتمعة. وقد يكون للمبلغ أو نوع المعلومات المختارة دلالات على ما

إذا كانت تضمَّن في تقرير منفصل أو تُنظَّم في قوائم أو جداول منفصلة. وتركز الأقسام الثلاثة التالية بشكل منفصل على كل قرار من قرارات العرض.

اختيار المعلومات

8.9 تتناول القرارات المتعلقة باختيار المعلومات أي معلومات يتم عرضها:
- في القوائم المالية؛ و
- في التقارير المالية ذات الغرض العام خارج القوائم المالية (التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام).

8.10 كما يوضح الفصل 2، *أهداف ومستخدمو التقارير المالية ذات الغرض العام*، إن أهداف التقارير المالية هي تقديم معلومات عن الجهة تكون مفيدة لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويصف الفصل 2 أنواع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لتحقيق أهداف التقارير المالية. هذا الوصف يوفر إرشاداً للقرارات بشأن ما إذا كانت هناك حاجة إلى أنواع معينة من التقارير. ويركز هذا الفصل على اختيار المعلومات التي ستعرض في التقارير المالية ذات الغرض العام، بما في ذلك القوائم المالية والتقارير الأخرى.

اختيار المعلومات – طبيعة المعلومات

طبيعة المعلومات في القوائم المالية

8.11 إن احتياجات المستخدمين من المعلومات التي حدِّدت في الفصل 2 تدعم اختيار المعلومات للقوائم المالية. وتتضمن هذه الاحتياجات معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة من أجل:
- تمكين المستخدمين من تحديد موارد الجهة والمطالبات المترتبة على هذه الموارد في تاريخ القوائم المالية؛ و
- توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة لأمور مثل ما إذا كانت الجهة قد اقتنت الموارد بشكل اقتصادي، واستخدمتها بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهدافها في تقديم خدماتها؛ و
- توفير معلومات تمكن من إجراء تقويمات مستنيرة للأداء المالي للجهة وسيولتها وملاءتها.

8.12 يمكن للقوائم المالية أيضًا أن توفر معلومات تساعد المستخدمين على تقويم إلى أي مدى:
- حققت الجهة أهدافها المالية؛ و
- تلتزم الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية والنتائج المالية المتاحة بالجهة مع الموازنات المعتمدة؛ و
- التزام الجهة بالتشريعات الملائمة أو أي سلطة أخرى تنظم جمع واستخدام الأموال العامة.

8.13 لا تعرض القوائم المالية تقارير شاملة عن أداء الخدمات التي تقدمها بالجهة. مع ذلك، فإن المعلومات الواردة في القوائم المالية قد تقدم معلومات ذات صلة بالجوانب المالية لأداء الخدمات مثل المعلومات عن:
- الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المتعلقة بالخدمات؛ و
- الأصول والالتزامات التي تشكل أساسًا مفيدًا لتقويمات المستخدمين، على سبيل المثال، للقدرة التشغيلية للجهة أو المخاطر المالية التي يمكن أن تؤثر على تقديم الخدمات.

8.14 تعرض تقارير أخرى، ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام، معلومات بالإضافة للقوائم المالية. ويمكن أن تتضمن هذه المعلومات، على سبيل المثال:
- معلومات عن استدامة المالية العامة للجهة؛ أو
- مناقشة وتحليل القوائم المالية؛ أو
- معلومات عن أداء الخدمات.

اختيار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها

8.15 تُختار المعلومات لعرضها أو الإفصاح عنها في التقارير المالية ذات الغرض العام. وتُبلّغ المعلومات المختارة للعرض رسائل رئيسة في التقارير المالية ذات الغرض العام، في حين أن المعلومات المختارة للإفصاح عنها تجعل المعلومات المعروضة أكثر فائدة من خلال توفير التفاصيل التي من شأنها أن تساعد المستخدمين على فهم المعلومات المعروضة. ولا يُعدُّ الإفصاح بديلًا للعرض.

8.16 يجب عمومًا تجنُّب تكرار المعلومات في تقرير مالي ذي عرض عام. مع ذلك، قد تُعرض نفس المعلومات والإفصاح عنها. على سبيل المثال، قد يتكرر مبلغ إجمالي معروض في صلب القوائم المالية في الإيضاحات، حيث تقدم الإيضاحات تفصيلًا للمجموع المعروض. بالمثل، يمكن تقديم نفس المعلومات في مختلف التقارير المالية ذات الغرض العام من أجل تناول أهدافها المختلفة.

المعلومات المختارة للعرض

8.17 يحتوي كل تقرير مالي ذي غرض عام على رسائل رئيسة يتم إبلاغها. لذلك يحتوي كل تقرير من التقارير المالية ذات الغرض العام على معلومات يتم عرضها. ويتم عرض تلك المعلومات بشكل موجز، وبمستوى قابل للفهم، بحيث يمكن للمستخدمين التركيز على الرسائل الرئيسة المعروضة، وعدم تشتيتهم بالتفاصيل التي يمكن أن يحجب تلك الرسائل. وتُعرض المعلومات المقدمة بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة مثل وضع العلامات، والحدود، والجداول، والرسوم البيانية الواضحة.

8.18 تقدم البنود المعروضة في صلب القوائم المالية معلومات حول أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.

8.19 يُعَدُّ تقويم ما إذا كان أي بند يفي بضوابط الإثبات هو إحدى الآليات الرئيسة في تحديد ما إذا كانت المعلومات تعرض في صلب قائمة المركز المالي أو قائمة الأداء المالي و/ أو يتم الإفصاح عنها إما في الإيضاحات أو في مكان آخر في التقارير المالية ذات الغرض العام. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال قائمة التدفقات النقدية، تدعم المعلومات المعروضة أيضًا تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.20 يتضمن وضع متطلبات لعرض البنود المستقلة والإجماليات تحقيق التوازن بين تنميط المعلومات المعروضة -مما يساعد على القابلية للفهم -والمعلومات المصممة خصيصًا للعوامل الخاصة بالجهة. إن الهدف من كل من تنميط متطلبات العرض، والمعلومات الخاصة بالجهة، هو التحقق من توافر المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف التقارير المالية لجميع الجهات، مع السماح بعرض المعلومات بأسلوب يعكس طبيعة وعمليات جهات محددة.

المعلومات المختارة للإفصاح عنها

8.21 من المرجح أن تتضمن المعلومات المفصح عنها:
- أساس المعلومات المعروضة، مثل السياسات أو المنهجيات التي تنطبق؛ و
- تفصيلات للمعلومات المعروضة؛ و
- البنود التي تشترك في بعض جوانب المعلومات المعروضة ولكن ليس كلها، على سبيل المثال الإفصاحات عن البنود التي تستوفي بعض، وليس جميع، خصائص تعريف العنصر[19] أو الإفصاحات المتعلقة بالبنود التي تستوفي تعريف العنصر، ولكن لا تستوفى أحد ضوابط الإثبات.

[19] يوضح الفصل 5 "عناصر القوائم المالية" أنه يمكن إثبات الموارد الأخرى والالتزامات الأخرى التي لا تستوفي تعريف العناصر من أجل المساهمة في تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.22 يساهم مستوى التفصيل الذي تقدمه المعلومات المفصح عنها في تحقيق أهداف التقارير المالية، دون أن يكون مفرطًا. وتُعدُّ المعلومات المفصح عنها، مثل المعلومات المعروضة، ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

8.23 المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية:
- تكون ضرورية لفهم المستخدم للقوائم المالية؛
- تقدم المعلومات التي تعرض القوائم المالية في سياق الجهة وبيئتها التشغيلية؛ و
- بصفة عامة، سيكون لها علاقة واضحة ويمكن إثباتها مع المعلومات المعروضة في صلب القائمة (القوائم) المالية التي تتعلق بها.

8.24 يمكن أن تتضمن المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات:
- العوامل المرتبطة بالجهة التي يمكن أن تؤثر على الأحكام المتعلقة بالمعلومات المعروضة (على سبيل المثال، معلومات عن الأطراف ذوي العلاقة والجهات المسيطر عليها أو الحصص في جهات أخرى)؛ و
- أساس ما يُعرَض (على سبيل المثال، معلومات عن السياسات المحاسبية والقياس، بما في ذلك طرق القياس وحالات عدم التأكد في القياس حيثما ينطبق ذلك)؛ و
- تفصيلات للمبالغ المعروضة في صلب القوائم (على سبيل المثال، تقسيم العقارات والآلات والمعدات إلى فئات مختلفة)؛ و
- البنود التي لا تستوفي تعريف عنصر ما أو ضوابط الإثبات، ولكنها مهمة لفهم الوضع المالي للجهة وقدرتها على تقديم الخدمات. على سبيل المثال، معلومات عن الأحداث والظروف التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة، بما في ذلك طبيعتها، والآثار المحتملة على التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة، واحتمالات حدوثها، والحساسيات للتغيرات في الأوضاع؛ و
- المعلومات التي قد تفسر الاتجاهات ذات الصلة التي تؤثر على الإجماليات المعروضة.

المبادئ التي تنطبق على اختيار المعلومات

8.25 ينطوي اتخاذ القرارات المتعلقة بماهية المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها على أخذ ما يلي في الحسبان:
- أهداف التقارير المالية؛ و
- الخصائص النوعية والقيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و
- الظواهر الاقتصادية أو غيرها من الظواهر ذات الصلة التي قد يكون من الضروري توفير معلومات بشأنها.

8.26 ينتج عن اختيار المعلومات معلومات تسهم في تحقيق أهداف التقارير المالية، على النحو المطبق على المجال الذي يشمله تقرير معين، وتوفر المستوى المناسب من التفاصيل. وتشمل القرارات المتعلقة باختيار المعلومات تحديد أولويات المعلومات وتلخيصها. ويتجنب اختيار المعلومات الإفراط في المعلومات والذي يقلل من القابلية للفهم. ويؤدى وجود معلومات بأكثر مما يجب إلى أن يكون من الصعب على المستخدمين فهم الرسائل الرئيسة، وبالتالي يحد من تحقيق أهداف التقارير المالية.

8.27 يكون المعدّون، الذين يطبقون المعايير وحكمهم المهني، مسؤولين عن ضمان توفير المعلومات التي تحقق أهداف التقارير المالية وتحقق الخصائص النوعية ضمن التقارير المالية ذات الغرض العام التي يعدونها.

8.28 تتطلب القرارات المتعلقة باختيار المعلومات مراجعة مستمرة ودقيقة. وتراجَع المعلومات التي حُدِّدت من أجل الاختيار المحتمل عند إعدادها والنظر في عرضها، مع الإشارة بوجه خاص إلى ملاءمتها وأهميتها النسبية وتكاليفها ومنافعها، بالرغم من أن جميع الخصائص والقيود النوعية والقيود تطبق على القرارات المتعلقة باختيار المعلومات. وقد تتطلب القرارات السابقة إعادة النظر لوجود معلومات جديدة قد تجعل متطلبات المعلومات الحالية زائدة عن الحاجة مما يؤدي إلى أن تصبح تلك البنود لم تعد تحقق الخصائص النوعية و/أو القيود.

8.29 تُعرض جميع المعاملات ذات الأهمية النسبية والأحداث وغيرها من البنود التي يتم التقرير عنها بأسلوب يوصل جوهرها وليس شكلها النظامي أو غيره بحيث تتحقق الخصائص النوعية للملاءمة والتعبير الموثوق.

8.30 يجب أن تبرر المنافع التي تعود على المستفيدين من الحصول على المعلومات التكاليف التي تتحملها الجهات في جمع تلك المعلومات وعرضها. وعند إجراء هذا التقويم، من المهم النظر في كيفية تأثير البنود الفردية على النظرة العامة المعروضة وطبيعة المعلومات المقدمة. أما البنود التي قد تبدو قليلة المنفعة عند النظر إليها بصفة منفردة، فإنها قد تكون ذات فائدة أكبر بكثير بالنظر إلى مساهمتها ضمن المجموعة الكاملة من المعلومات التي تُعرَض.

8.31 يجب عرض المعلومات في وقت زمني مناسب وكافٍ لتمكين المستخدمين من مساءلة الإدارة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المستنيرة.

8.32 يمكن أن تتضمن التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات إضافية مستمدة من مصادر أخرى بخلاف نظام المعلومات المالية. وتنطبق الخصائص النوعية على هذه المعلومات. ويتعين أن يكون تاريخ تسليم أي من هذه المعلومات الإضافية أقرب ما يمكن إلى تاريخ القوائم المالية، بحيث تكون المعلومات المعروضة مقدمة في الوقت المناسب.

مبادئ اختيار المعلومات لعرضها والإفصاح عنها

8.33 تنطبق القرارات المتعلقة بالعرض أو الإفصاح على كل من القوائم المالية والتقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى. وتطبق أهداف التقارير المالية على المجال الذي يغطيه تقرير معين لتوفير إرشاد لعملية تحديد المعلومات للعرض أو الإفصاح. وقد يتضمن تحديد المعلومات لعرضها والإفصاح عنها في تقرير مالي معين ذي غرض عام تطوير:

- مبادئ تصنيف؛ و/أو
- قائمة بأنواع عريضة للمعلومات المعروضة وقائمة مماثلة بأنواع عريضة للمعلومات المفصَح عنها؛ و/أو
- قوائم بالمعلومات المحددة التي يجب على المعدّين القيام بعرضها أو الإفصاح عنها.

8.34 تتخذ القرارات المتعلقة باختيار المعلومات التي يتعين عرضها والإفصاح عنها:

- بالإشارة إلى بعضها البعض بدلًا من النظر إلى كل منها بصفة منفصلة؛ و
- لإبلاغ مجموعة متكاملة من المعلومات بشكل فاعل.

8.35 تتخذ قرارات الاختيار فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى بعد النظر بعناية في علاقة التقارير المالية الأخرى ذات الغرض العام بالقوائم المالية.

موقع المعلومات

8.36 تتخذ قرارات حول موقع المعلومات بشأن:
- أي تقرير تدرج ضمنه المعلومات؛ و
- أي مكون من مكونات التقرير تدرج به المعلومات.

8.37 يؤثر موقع المعلومات على إسهام المعلومات في تحقيق أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية. وقد يؤثر الموقع على الطريقة التي يفسر بها المستخدمون المعلومات وعلى قابلية المعلومات للمقارنة. ويمكن استخدام الموقع في:
- إيصال الأهمية النسبية للمعلومات وعلاقتها ببنود أخرى من المعلومات؛ و
- إيصال طبيعة المعلومات؛ و
- ربط بنود مختلفة من المعلومات التي تدمج لتلبية حاجة معينة للمستخدم؛ و
- التمييز بين المعلومات المختارة للعرض والمعلومات المختارة للإفصاح.

مبادئ تخصيص المعلومات بين التقارير المختلفة

8.38 تتضمن العوامل ذات الصلة بالقرارات المتعلقة بتوزيع المعلومات بين القوائم المالية وتقرير مالي آخر ذي غرض عام:
- *طبيعة المعلومات:* ما إذا كانت طبيعة المعلومات – مثلاً المعلومات التاريخية مقابل المعلومات المستقبلية – تدعم إدراج المعلومات سواءً في نفس التقرير أو في تقرير مالي ذي غرض مختلف، بسبب الاعتبارات المتعلقة، على سبيل المثال، بالقابلية للمقارنة أو القابلية للفهم؛ و
- *المتطلبات الخاصة بالدولة:* ما إذا كانت هناك عوامل خاصة بالدولة، مثل أحكام نظامية، تحدد المتطلبات بشأن موقع المعلومات؛ و
- *الارتباط بين المعلومات:* ما إذا كانت المعلومات الإضافية تحتاج إلى ربط وثيق بالمعلومات المتضمنة بالفعل في تقرير قائم. ويجب تقويم جميع الارتباطات القائمة بين جميع المعلومات، وليس فقط الارتباطات بين المعلومات الجديدة والقائمة.

8.39 العوامل المذكورة أعلاه – التي يعبر عنها من منظور إضافة معلومات إلى مجموعة قائمة من المعلومات – تنطبق أيضًا على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة، وهو ما نوقشَ في القسم المتعلق بتنظيم المعلومات.

8.40 قد يكون من الضروري وجود تقرير مالي منفصل ذي غرض عام عندما:
- يتم تحديد احتياجات معلوماتية إضافية للمستخدمين لا يلبيها التقرير الحالي؛ و
- من المحتمل أن يحقق تقرير مالي منفصل ذو غرض عام أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية أكثر من تضمين المعلومات في تقرير حالي.

المبادئ الخاصة بموقع المعلومات ضمن تقرير

8.41 تنص الفقرة 8.17 من هذا الفصل على أن المعلومات المعروضة تعرض بشكل بارز، وذلك باستخدام أساليب العرض المناسبة، ويمثل الموقع أحد السبل لتحقيق ذلك. ويضمن موقع المعلومات في التقرير أن تُبرز المعلومات المعروضة بشكل مناسب وأنها لا تُحجَب بمعلومات مفصح عنها أكثر تفصيلًا واتساعاً.

8.42 يُسهِم موقع المعلومات في القوائم المالية في إبلاغ صورة مالية شاملة للجهة.

8.43 فيما يتعلق بالقوائم المالية، تظهر المعلومات المعروضة في صلب القائمة المناسبة، في حين ترد الإفصاحات في الإيضاحات. ويضمن تمييز المعلومات المعروضة والمعلومات المفصح عنها من خلال الموقع تسليط الضوء على تلك البنود التي تتعلق مباشرة بإبلاغ أمور، مثل المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة، مع تقديم معلومات إضافية مفصلة من خلال الإفصاح في

الإيضاحات.

8.44 فيما يخص التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى، قد تقع المعلومات المعروضة إما بشكل منفصل عن المعلومات المفصح عنها أو تقع في نفس الموقع، ولكنها تميز عن المعلومات المفصح عنها وتعطى مكانة بارزة من خلال استخدام أسلوب عرض آخر.

تنظيم المعلومات

8.45 يتناول تنظيم المعلومات ترتيب المعلومات وتجميعها، ويتضمن قرارات بشأن:
- كيف يتم ترتيب المعلومات ضمن التقرير المالي ذي الغرض العام؛ و
- الهيكل الكلي للتقرير المالي ذي الغرض العام.

8.46 يتضمن تنظيم المعلومات مدى من القرارات بما في ذلك قرارات بشأن استخدام الإشارة المرجعية والجداول والرسوم البيانية والعناوين والترقيم وترتيب البنود ضمن مكون معين من مكونات التقرير، بما في ذلك القرارات المتعلقة بترتيب البنود. ويمكن أن تؤثر كيفية تنظيم المعلومات على تفسيرها من قبل المستخدمين.

طبيعة المعلومات الملائمة بالتنظيم

8.47 تراعي القرارات المتعلقة بتنظيم المعلومات:
- العلاقات المهمة بين المعلومات؛ و
- ما إذا كانت المعلومات للعرض أو للإفصاح.

أنواع العلاقات

8.48 تتضمن العلاقات المهمة، ولكن لا تقتصر على:
- التعزيز؛ و
- التشابه؛ و
- الغرض المشترك.

8.49 التعزيز: يمكن تعزيز المعلومات في مكان واحد في التقرير المالي ذي الغرض العام من خلال المعلومات المقدمة في أماكن أخرى. على سبيل المثال، تعزز الموازنة والمعلومات المستقبلية والمعلومات حول أداء الخدمات المعلومات في القوائم المالية. ويمكن استخدام الجداول والرسوم البيانية لتعزيز فهم المعلومات السردية. وقد تؤدي الروابط إلى المعلومات المعروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام إلى تعزيز قابلية المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام للفهم.

8.50 التشابه: توجد علاقة تشابه عندما تكون المعلومات المعروضة في مكان واحد مبنية على معلومات عُرِضَت في أماكن أخرى من التقارير المالية ذات الغرض العام، ولم تُعَدَّل المعلومات أو أجريت عليها تعديلات طفيفة نسبيًا. على سبيل المثال، إذا كانت معلومات أداء الخدمات تتضمن تكلفة الخدمات أو قيمة الأصول المستخدمة في خدمات مختلفة، فقد يكون من المفيد توضيح كيفية ارتباط تلك الإجماليات بالمصروفات والأصول المعروضة في القوائم المالية. وكمثال آخر، العلاقة بين إجمالي المصروفات المعروض مقابل الموازنة وبين إجمالي المصروفات المعروض في قائمة الأداء المالي. ويمكن أن تعزز المطابقة بين مبلغين مختلفين فهم المستخدمين للوضع المالي الخاص للجهة.

8.51 الغرض المشترك: توجد علاقة ذات هدف مشترك عندما تسهم المعلومات المعروضة في أماكن مختلفة في نفس الغرض. ومثال ذلك، عندما تقدم القوائم والإفصاحات المختلفة المعلومات اللازمة لتقويم المساءلة عن الخدمات المقدمة. ويمكن أن تعرض معلومات في أماكن مختلفة عن (أ) التكلفة

الفعلية والمقدرة لمختلف الخدمات، و(ب) الموارد المالية وغير المالية المستخدمة في تقديم الخدمات المختلفة، و(ج) المخصصات المتعلقة بخدمات مختلفة تقدم في المستقبل. وحتى تكون العلاقة بين المعلومات الموجودة في أماكن مختلفة واضحة، فقد يكون من المناسب تنظيم المعلومات باستخدام أساليب مثل العناوين المشتركة والإشارات المرجعية.

8.52 قد توجد علاقات بين المعلومات في مختلف:

- تقارير مالية ذات غرض عام مختلفة؛ و
- مكوّنات مختلفة ضمن تقرير مالي ذي غرض عام؛ و
- أجزاء مختلفة لمكوّن واحد من مكونات تقرير مالي ذي غرض عام.

تجميع المعلومات

8.53 إن العوامل الثلاثة المشار إليها في القسم المتعلق باختيار المعلومات على أنها تنطبق على القرارات المتعلقة بموقع المعلومات – وهي طبيعة المعلومات، والمتطلبات الخاصة بالدولة، والارتباط بين المعلومات -تنطبق أيضاً على الاعتبارات المتعلقة بما إذا كان يمكن تحسين تجميع المعلومات الموجودة. تنظر القرارات المتعلقة بالتجميع الفاعل للمعلومات في الارتباطات بين مجموعات المعلومات، وطبيعة مجموعات المعلومات المختلفة، و– إلى الحد المناسب – المتطلبات الخاصة بالدولة.

المبادئ التي تنطبق على تنظيم المعلومات

8.54 تنظيم المعلومات:

- يدعم تحقيق أهداف التقارير المالية؛ و
- يساعد المعلومات المعروضة في استيفاء الخصائص النوعية.

8.55 تنظيم المعلومات:

- يساعد على التحقق من أن تكون الرسائل الرئيسة قابلة للفهم؛ و
- يحدد بوضوح العلاقات المهمة؛ و
- يعطي بروزاً مناسباً للمعلومات التي توصل الرسائل الرئيسة؛ و
- يسهل المقارنات.

8.56 تُربَط المعلومات ذات الصلة باستخدام عناوين متسقة وترتيب العرض و/أو طرق أخرى مناسبة للعلاقات بين المعلومات ونوعها. وعندما تكون هناك روابط مع معلومات معروضة خارج التقارير المالية ذات الغرض العام، فمن المهم أن:

- تكون الروابط إلى المعلومات من مصادر أخرى لا تحد من تحقيق التقرير المالي ذي الغرض العام للخصائص النوعية؛ و
- يكون تاريخ إصدار أي من هذه المعلومات المرتبطة أقرب ما يكون إلى تاريخ القوائم المالية حتى تكون المعلومات المعروضة مقدمة في الوقت المناسب.

القابلية للمقارنة

8.57 يأخذ تنظيم المعلومات في الحسبان منافع اتساق العرض من فترة لأخرى. ويدعم العرض المتسق قدرة المستخدمين على فهم المعلومات ويسهل وصولهم إليها. كما يساعد على تحقيق الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للمقارنة.

مبادئ تنظيم المعلومات ضمن القوائم المالية

8.58 تُنظَّم المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية عادة في إجماليات رقمية وإجماليات فرعية.

ويقدم تنظيمها نظرة عامة منظمة عن أمور مثل المركز المالي للجهة المعدة للقوائم المالية، وأدائها المالي، وتدفقاتها النقدية.

8.59 فيما يتعلق بالقوائم المالية، قد توجد علاقات بين:
- مجموعات فرعية من المبالغ المعروضة أو التغييرات في المبالغ المعروضة وتأثيرها على المركز المالي للجهة، وأدائها المالي و/أو تدفقاتها النقدية؛ و
- مبالغ مختلفة معروضة في قوائم مالية مختلفة، والتي تعكس كلها تأثير حدث خارجي مشترك، أو تسهم معًا في فهم جانب من المركز المالي للجهة أو أدائها المالي؛ و
- المبالغ المعروضة والإفصاحات المتعلقة بها التي تقدم معلومات توضح أو يمكن أن تدعم فهم المستخدمين للبنود المعروضة.

8.60 يتضمن تنظيم المعلومات في القوائم المالية القرارات المتعلقة بما يلي:
- نوع وعدد القوائم؛ و
- تفصيلات للمجاميع إلى فئات فرعية ذات معنى؛ و
- ترتيب وتجميع البنود المعروضة داخل كل قائمة؛ و
- تحديد للمبالغ المجمعة (المضافة والمطروحة)؛ و
- تحديد المعلومات الأخرى لإدراجها في صلب القائمة.

8.61 تُنظَّم المعلومات المفصح عنها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية بحيث تكون العلاقات مع البنود المبلغ عنها في صلب القوائم المالية واضحة. هذه الإيضاحات تشكل جزءًا لا يتجزأ من القوائم المالية.

مبادئ تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى

8.62 كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية، فإن تنظيم المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام الأخرى يساعد على التحقق من أن الرسائل الرئيسة التي توصلها المعلومات المعروضة قابلة للفهم. ومن المرجح أن يؤدي العرض الذي يحدد بوضوح العلاقات المهمة إلى تعزيز مدى تحقيق التقرير لما يلي:
- أهداف التقارير المالية؛ و
- الخصائص النوعية.

8.63 يساعد ربط المعلومات ذات الصلة المستخدمين على إيجاد معلومات مهمة. وتكون بعض المعلومات أكثر قابلية للفهم عند تنظيمها في رسوم بيانية أو جداول أو نسب أو مؤشرات أداء رئيسة. ويمكن عرض معلومات أخرى بفاعلية أكبر في شكل سردي. ويدعم تنظيم المعلومات فهم المستخدمين للروابط بين المعلومات الواردة في نفس التقرير المالي ذي الغرض العام.

8.64 يسهّل تنظيم المعلومات إجراء مقارنات مثل توضيح ما إذا كانت البنود متشابهة أو متباينة. وتُسَهَّل المقارنة بين الفترات بتجنُّب التغييرات في الطريقة التي تنظم بها المعلومات لنفس الجهة من سنة إلى أخرى ما لم تعزز هذه التغييرات الملاءمة والقابلية للفهم. كما تُسَهَّل المقارنات بين الجهات عندما تنظم مختلف الجهات المعدة للتقارير المالية المعلومات التي تقدمها بطرق مماثلة.

معيار المحاسبة للقطاع العام 9

"الإيراد من المعاملات التبادلية"

الفهرس

تقديم

تضمن نطاق عمل المرحلتين الأولى والثانية من مشروع تحول الجهات الحكومية إلى أساس الاستحقاق المحاسبي أن يُعدّ بيان بالمواضيع المحاسبية المقترح تغطيتها ومقارنتها بالمواضيع التي يغطيها دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية، وتحديد أيٍّ موضوعات تتطلب إصدار معايير خاصة بها لم ترد في دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية، يُعدّ إعداد دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية المعدل بحيث يشمل معايير محاسبية محدثة وفقاً لمبدأ الاستحقاق، ومنبثقة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودليل إحصاءات مالية الحكومة، وآخذة بعين الاعتبار الموضوعات المحاسبية المذكورة وخصائص المملكة وشاملة لجميع أنشطة الجهات الحكومية في المملكة. وقد أُعد البيان المذكور وعُرض على اللجنة الفنية للمشروع وقررت الموافقة عليه، ومن ضمن الموضوعات التي شملها البيان معيار الإيراد من المعاملات التبادلية.

وبهدف اقتراح معيار الإيراد من العمليات التبادلية الملائم أجريت دراسةٌ لمعيار الإيراد الوارد في كل من دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة الحكومية (إصدار 2016)، ودليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (طبعة 2017) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (طبعة 2017)، وقد روعي عند إعداد مشروع المعيار المحاسبي للإيراد من المعاملات التبادلية أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام 9 (طبعة 2017)، مع الإبقاء على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام؛ وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وكذلك إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في القسمين (3) و(4) من هذه الدراسة.

الهدف

يعرف إطار إعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مصطلح "الدخل" بأنه "زيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو انخفاضات في الالتزامات ينتج عنها زيادات في حقوق الملكية، بخلاف تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات من أصحاب حقوق الملكية". ويشمل تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية لمصطلح "الدخل" كلاً من الإيراد والمكاسب. ويستخدم هذا المعيار مصطلح "الإيراد" ليشمل كلاً من الإيرادات والمكاسب، بدلاً من مصطلح "الدخل". وقد استثني من نطاق هذا المعيار بعض البنود المحددة، التي تُثبَت على أنها إيرادات والتي تتناولها معايير أخرى، مثل المكاسب الناشئة عن بيع العقارات والآلات والمعدات المُتناولة بالتحديد في المعايير الخاصة بالعقارات والآلات والمعدات ولم تُغطى في هذا المعيار.

ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن المعاملات والأحداث التبادلية.

وتتمثل المسألة الرئيسة في المحاسبة عن الإيراد في تحديد وقت إثبات الإيراد. ويُثبَت الإيراد عندما يكون من المحتمل: (أ) تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة للجهة، و(ب) يمكن قياس تلك المنافع والخدمات بموثوقية. ويحدد هذا المعيار الظروف التي يحقَّق بها هذان الضابطان، ومن ثم يُثبَت الإيراد، ويوفر هذا المعيار كذلك إرشادات عملية لتطبيق هذين الضابطين.

النطاق

1. **يجب على الجهة التي تُعِد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد الناشئ عن المعاملات والأحداث التبادلية التالية:**
   - **أ. تقديم الخدمات؛ و**
   - **ب. بيع السلع؛ و**
   - **ج. استخدام أطراف أخرى لأصول الجهة لينتج عنها فائدة ورسوم امتياز، وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة.**

2. [حذفت].

3. [حذفت].

4. لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ عن المعاملات غير التبادلية.

5. قد تحقق جهات القطاع العام إيرادات من معاملات تبادلية أو معاملات غير تبادلية. والمعاملة التبادلية هي معاملة تقوم فيها الجهة باستلام أصول أو خدمات أو تسوية التزامات وتقدم مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بشكل رئيس في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول) لأطراف أخرى في عملية التبادل. تشمل الأمثلة على المعاملات التبادلية ما يلي:
   - أ. شراء أو بيع السلع أو الخدمات؛ أو
   - ب. استئجار العقارات والآلات والمعدات بأسعار السوق.

6. عند التمييز بين الإيرادات من المعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية، يجب الأخذ في الحسبان جوهر المعاملة لا شكلها. وتشمل الأمثلة على المعاملات غير التبادلية: الإيراد الناتج عن استخدام السلطات السيادية (على سبيل المثال: الضرائب المباشرة وغير المباشرة والرسوم والغرامات)، والمنح والتبرعات.

7. تقديم الخدمات يتضمن عادة أداء الجهة لمهمة متفق عليها على مدى فترة زمنية متفق عليها. ويجوز تقديم الخدمات خلال فترة واحدة أو على مدى أكثر من فترة. وتشمل الأمثلة على الخدمات التي تقدمها

جهات القطاع العام عادةً مقابل استلام الإيراد: توفير المسكن، وإدارة مرافق المياه، وإدارة الطرق ذات رسوم المرور، وإدارة دفعات التحويلات. وتتعلق بعض اتفاقيات تقديم الخدمات مباشرة بعقود الإنشاء، على سبيل المثال تلك المتعلقة بخدمات مديري ومهندسي المشروع. ولا يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ عن هذه الاتفاقيات، ولكن يتم معالجته وفقاً لمتطلبات عقود الإنشاء كما هي محددة في معيار المحاسبة للقطاع العام 11، عقود الإنشاء.

8. تشمل السلع (أ) السلع التي تنتجها الجهة لغرض البيع، مثل المطبوعات، و(ب) السلع المشتراه لإعادة البيع، مثل البضاعة أو الأراضي أو العقارات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها.

9. يؤدى استخدام آخرين لأصول الجهة إلى نشوء الإيراد في شكل:
   أ. فائدة – رسوم استخدام النقد ومعادلات النقد، والمبالغ المستحقة للجهة؛ و
   ب. رسوم امتياز – رسوم استخدام أصول الجهة طويلة الأجل، على سبيل المثال براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الملكية الفكرية وبرامج الحاسب؛ و
   ج. توزيعات أرباح والتوزيعات المماثلة – توزيعات الفوائض على أصحاب استثمارات في حقوق الملكية بما يتناسب مع حيازتهم من فئة معينة من رأس المال.

10. لا يتناول هذا المعيار الإيرادات الناشئة عن:
   أ. اتفاقيات الإيجار (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 13 "عقود الإيجار")؛ و
   ب. توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة الناشئة عن الاستثمارات التي تكون المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة *والمشاريع* المشتركة)؛ و
   ج. المكاسب الناتجة عن بيع العقارات والآلات والمعدات (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات)؛ و
   د. عقود التأمين الواقعة ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين؛ و
   ه. التغيرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية أو استبعادها (يمكن الاطلاع على الإرشاد الخاص بإثبات وقياس الأدوات المالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس)؛ و
   و. التغييرات في قيمة الأصول المتداولة الأخرى؛ و
   ز. الإثبات الأولي، والتغيرات في القيمة العادلة للأصول البيولوجية المتعلقة بنشاط زراعي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، الزراعة)؛ و
   ح. الإثبات الأولي للمنتج الزراعي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27)؛ و
   ط. استخراج خامات المعادن.

تعريفات

11. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>معاملات تبادلية:</u> هي معاملات تقوم فيها الجهة باستلام أصول أو خدمات أو تسوية التزامات وتعطى مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بشكل رئيس في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول) لجهة أخرى مقابلها.

<u>القيمة العادلة:</u> المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا.

<u>معاملات غير تبادلية:</u> المعاملات التي لا تعتبر معاملات تبادلية. في المعاملة غير التبادلية، إما أن

تستلم الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل، أو تبذل الجهة قيمة إلى جهة أو جهة أخرى دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الإيراد

12. إن الإيراد يشمل فقط إجمالي التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي استلمتها الجهة والمستحقة الاستلام لحسابها الخاص. إن المبالغ التي تجمعها الجهة بصفتها وكيلاً عن الحكومة أو عن جهة حكومية أخرى أو بالنيابة عن أطراف ثالثة -على سبيل المثال، مدفوعات فواتير الهاتف والكهرباء المحصلة عن طريق مكاتب البريد بالنيابة عن الجهات التي توفر هذه الخدمات - لا تعتبر منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة تتدفق إلى الجهة ولا تؤدي إلى زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات، ولذلك فهي مستثناة من الإيراد. وبالمثل، في علاقة الوكالة، تشمل إجمالي التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل، والتي لا تؤدي إلى زيادات في صافي الأصول/حقوق الملكية في الجهة. ولا تعد المبالغ المحصلة نيابة عن الأصيل إيرادات. وبدلاً من ذلك، فإن الإيراد يتمثل في مبلغ أية عمولة مستلمة أو مستحقة الاستلام مقابل تحصيل أو معالجة إجمالي التدفقات.

13. لا تستوفي التدفقات التمويلية الداخلة – خصوصاً الاقتراض -تعريف الإيراد، وخصوصاً الافتراضات، لأنها (أ) تؤدي إلى تغيير مساوٍ في كل من الأصول والالتزامات، (ب) ليس لها أي أثر في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتدرج التدفقات التمويلية الداخلة مباشرة في قائمة المركز المالي وتضاف إلى أرصدة الأصول والالتزامات.

قياس الإيراد

14. **يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلَم أو المستحق الاستلام.**

15. عادة ما يحدد مبلغ الإيراد الناشئ عن معاملة بالاتفاق بين الجهة ومشتري أو مستخدم الأصل أو الخدمة. ويُقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق الاستلام، مع الأخذ في الحسبان مبلغ أي تخفيضات تجارية أو تخفيضات على الكمية تسمح بها الجهة.

16. في أغلب الحالات، يكون المقابل على شكل نقد أو معادلات النقد، ومبلغ الإيراد هو مبلغ النقد أو معادلات النقد المستلم أو المستحق الاستلام. ورغم ذلك، فإنه عندما يؤجل التدفق الداخل للنقد أو معادلات النقد فإنه قد تكون القيمة العادلة للمقابل أقل من القيمة الاسمية للنقد المستلم أو المستحق الاستلام. على سبيل المثال، قد تمنح الجهة للمشتري ائتماناً دون فائدة أو أن تقبل ورقة قبض من المشتري تحمل سعر فائدة أقل من سعر الفائدة السائد في السوق كمقابلٍ لبيع السلع. عندما يمثل الترتيب بشكل فاعل معاملة تمويلية تُحدَّد القيمة العادلة للمقابل من خلال خصم جميع المتحصلات المستقبلية باستخدام سعر فائدة مفترض. يمكن تحديد سعر الفائدة المفترض بشكل واضح من خلال ما يلي:
    أ. السعر السائد لأداة مشابهة لجهة مصدرة لها تصنيف ائتماني مماثل؛ أو
    ب. سعر فائدة يؤدي استخدامه إلى خفض القيمة الاسمية لأداة الدفع إلى ما يعادل السعر الحالي للمبيعات النقدية للسلع أو الخدمات.

    ويُثبَت الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الاسمية للمقابل كإيراد فائدة وفق الفقرتين 33 و34.

17. عند مبادَلة أو مقايضة السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات مشابهة في طبيعتها وقيمتها، فإن هذه المقايضة لا تعتبر معاملة ينتج عنها إيراد. وغالبًا ما تكون الحالة كذلك بالنسبة للسلع مثل الزيت أو الحليب، حيث يقوم الموردون بمقايضة المخزون في مواقع مختلفة تفي لتلبية الطلب في حينه في موقع معين. وعندما تباع السلع أو تقدم الخدمات مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة فإن المقايضة تعتبر معاملة تنتج إيراداً. ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة معدلة بقيمة أي نقد أو معادلات نقد تم تحويلها. وعندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بموثوقية فإنه يُقاس الإيراد بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المقدمة بعد تعديلها بمقدار أي نقد أو معادلات نقد تمَّ تحويلها.

تحديد المعاملة

18. تطبق ضوابط الإثبات في هذا المعيار عادةً بشكل منفصل لكل معاملة على حدة. ورغم ذلك، فإنه في ظروف محددة، يكون من الضروري تطبيق ضوابط الإثبات على الأجزاء القابلة للتحديد بشكل منفصل لعملية واحدة من أجل إظهار جوهر المعاملة. على سبيل المثال، عندما يشتمل سعر المنتج على مبلغ قابل للتحديد مقابل خدمة لاحقة، فإن هذه القيمة تُؤجَّل وتُثبَت على أنها إيراد على مدى فترة تقديم الخدمة. وعلى العكس من ذلك، تطبق ضوابط الإثبات على معاملتين أو أكثر معاً عندما تكون هذه المعاملات مرتبطة بطريقة لا يمكن معها فهم أثرها دون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل. على سبيل المثال، قد تبيع الجهة سلع، وفي الوقت نفسه تدخل في اتفاقية منفصلة لإعادة شراء هذه السلع في تاريخ لاحق، وبذلك تنفي الأثر الجوهري للمعاملة، وفي هذه الحالة، يُمكن معالجة المعاملتين معاً.

تقديم الخدمات

19. **عندما يمكن تقدير نتيجة معاملة تتضمن تقديم الخدمات بموثوقية[1]، فإنه يجب إثبات الإيراد الخاص بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة في تاريخ القوائم المالية. ويمكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية عند تحقق الشروط التالية:**
    - **أ. إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛ و**
    - **ب. احتمال تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالمعاملة إلى الجهة؛ و**
    - **ج. إمكانية قياس مرحلة إنجاز المعاملة في تاريخ القوائم المالية بموثوقية؛ و**
    - **د. إمكانية قياس التكاليف المتكبدة للمعاملة وتكاليف إنجاز المعاملة بموثوقية.**

20. إثبات الإيراد بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة يشار إليه عادةً بطريقة نسبة الإنجاز. وبموجب هذه الطريقة، يُثبَت الإيراد في فترات القوائم المالية التي تُقدَّم فيها الخدمات. على سبيل المثال، تقوم الجهة التي تقدم خدمات تقييم العقارات بإثبات الإيراد عند إنجاز التقييمات بشكل فردي، ويوفر إثبات الإيراد على هذا الأساس معلومات مفيدة حول مدى النشاط والأداء الخدمي خلال فترة زمنية. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 11، أيضاً إثبات الإيراد على هذا الأساس. وتنطبق متطلبات هذا المعيار بشكل عام على إثبات الإيراد والمصروفات المرتبطة بمعاملة تتضمن تقديم خدمات.

21. إن الإيراد يُثبَت فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالمعاملة إلى الجهة. ورغم ذلك، فعندما يكون هناك عدم تأكد حول قابلية تحصيل مبلغ ضُمِّن في الإيراد، فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده، يُثبَت

---

1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

كمصروف بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد الذي أُثبت مسبقاً.

22. بشكل عام، تستطيع الجهة إجراء تقديرات موثوقة بعد أن تتفق مع الأطراف الأخرى في المعاملة على ما يلي:
أ. الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف والمتعلقة بالخدمة التي سوف يؤديها أو يحصل عليها كل طرف؛ و
ب. المقابل الذي يجب مبادلته؛ و
ج. طريقة وشروط التسوية.

ومن الضروري أيضاً أن يكون لدى الجهة نظام داخلي فاعل للموازنات وإعداد التقارير المالية. وتقوم الجهة بمراجعة -وتعديل تقديرات الإيراد عند الضرورة -أثناء تقديم الخدمة. ولا تعني الحاجة إلى هذه التعديلات بالضرورة عدم إمكانية تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية.

23. قد يتم تحديد مرحلة إنجاز المعاملة بطرق مختلفة. وتستخدم الجهة الطريقة التي تقيس بموثوقية الخدمات المقدَّمة. وتبعاً لطبيعة المعاملة، فإنه قد تشتمل تلك الطرق على:
أ. مسح للأعمال المنفذة؛ أو
ب. الخدمات المنفذة حتى تاريخه كنسبة من مجموع الخدمات التي يجب تنفيذها؛ أو
ج. نسبة التكاليف المتكبَّدة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للمعاملة. تضمَّن التكاليف التي تعكس الخدمات المنفذة حتى تاريخه فقط في التكاليف المتكبدة التي تم تحمُّلها حتى تاريخه. تضمَّن التكاليف التي تعكس الخدمات التي نُفِّذت أو التي ستُنفَّذ فقط في مجموع التكلفة المقدرة للمعاملة.

وغالباً لا تعكس دفعات المستخلصات والدفعات المقدمة المستلمة من العملاء الخدمات المنفذة.

24. للأغراض العملية، عندما تؤدى خدمات من خلال عدد غير محدد من الأعمال على مدى إطار زمني محدد؛ يُثبَت الإيراد على أساس القسط الثابت على مدى الإطار الزمني المحدد، إلا إذا كان هناك دليل على أن هناك طريقة أخرى تعبر بشكل أفضل عن مرحلة الإنجاز. وعندما يكون هناك عمل محدد أكثر أهميةً بكثير عن كل عمل من الأعمال الأخرى، يؤجَّل إثبات الإيراد إلى أن يُنفّذ هذا العمل المهم.

25. **عندما لا يمكن تقدير نتيجة معاملة خاصة بتقديم خدمات بموثوقية، فإنه يجب إثبات الإيراد فقط إلى الحد الذي تكون عنده المصروفات المثبتة قابلة للاسترداد.**

26. خلال المراحل الأولى للمعاملة، يكون من غير الممكن غالباً تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية. مع ذلك، قد يكون من المحتمل أن تسترد الجهة تكاليف المعاملة المتكبَّدة. بناءً عليه يُثبَت الإيراد فقط إلى الحد الذي تكون عنده التكاليف المتكبَّدة من المتوقع أن تكون قابلة للاسترداد. وعندما لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية فإنه لا يُثبَت أي فائض.

27. عندما (أ) لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية، و(ب) يكون من غير المحتمل استرداد التكاليف المتكبَّدة، فإنه لا يُثبَت الإيراد، وتُثبت التكاليف المتكبَّدة كمصروف. عندما تزول الشكوك التي حالت دون تقدير نتيجة العقد بموثوقية، يُثبَت الإيراد وفق الفقرة 19 بدلاً من الفقرة 25.

بيع السلع

28. **يجب إثبات الإيراد الناتج عن بيع السلع عندما تتحقق جميع الشروط التالية:**
    أ. **قيام الجهة بتحويل المخاطر والمنافع ذات الأهمية النسبية الخاصة بملكية السلع إلى المشتري؛ و**
    ب. **عدم احتفاظ الجهة بارتباط إداري مستمر إلى الدرجة المرتبطة عادةً بالملكية، ولا بسيطرة فاعلة على السلع المباعة؛ و**
    ج. **إمكانية قياس مبلغ الإيراد بموثوقية؛ و**
    د. **من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة خاصة بالمعاملة إلى الجهة؛ و**
    ه. **إمكانية قياس التكاليف التي تم تكبدها أو التي سيتم تكبدها المتعلقة بالمعاملة بموثوقية.**

29. إن تقدير التوقيت الذي حولت به الجهة المخاطر والمنافع الكبيرة من الملكية إلى المشتري يتطلب فحصاً لظروف المعاملة. وفي معظم الحالات، يتزامن تحويل مخاطر وعوائد الملكية مع تحويل الملكية النظامية أو نقل الملكية للمشتري، وهذه هي الحالة بالنسبة لمعظم عمليات البيع. ومع ذلك، فإنه في حالات معينة، يحدث تحويل مخاطر وعوائد الملكية في وقت غير وقت انتقال الملكية النظامية أو نقل الحيازة.

30. إذا احتفظت الجهة بمخاطر ملكية مهمة، عندئذ لا تُعَدُّ المعاملة بيعاً، ولا يُثبَت الإيراد. ويجوز للجهة أن تحتفظ بمخاطر ملكية كبيرة بعدة طرق. من الأمثلة على الحالات التي قد تحتفظ الجهة بمخاطر وعوائد ملكية مهمة، هي:
    أ. عندما تحتفظ الجهة بالتزام مقابل أداء غير مرضٍ لا تغطيه أحكام الضمان العادية؛ و
    ب. عندما يكون استلام الإيراد الناتج عن عملية بيع معينة معتمداً على حصول المشتري على الإيراد من بيع السلع (على سبيل المثال، عندما توزع جهة نشر حكومية المواد التعليمية على المدارس على أساس البيع أو الرد)؛ و
    ج. عند شحن السلع على أن تُركَّب، ويمثل التركيب جزءاً مهمًّا من العقد ولم تقم الجهة بإكماله بعد؛ و
    د. عندما يكون للمشتري الحق في إلغاء عملية الشراء لسبب محدد في عقد البيع وتكون الجهة غير متأكدة من احتمال الرد.

31. إذا احتفظت الجهة بمخاطر ملكية غير مهمة، فإن المعاملة تُعَدُّ بيعاً ويُثبَت الإيراد. على سبيل المثال، قد يحتفظ البائع بالملكية النظامية للسلع فقط لضمان تحصيل المبلغ المستحق. في هذه الحالة، إذا حولت الجهة المخاطر والمنافع المهمة للملكية، تعتبر المعاملة بيعاً ويُثبَت الإيراد. ومن الأمثلة الأخرى على احتفاظ جهة بمخاطر ملكية غير مهمة، قد يُعرض رد السلع في حال عدم رضا المشتري. ويُثبَت الإيراد في هذه الحالات عند البيع شريطة أن يكون البائع قادراً على تقدير المردودات المستقبلية بموثوقية، وإثبات التزام عن المردودات بناءً على الخبرة السابقة والعوامل الأخرى الملائمة.

32. يُثبت الإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة إلى الجهة. وفي بعض الحالات قد لا يكون هذا محتملاً إلى أن يُسلَّم المقابل أو حتى يُزال عدم التأكد. على سبيل المثال، قد يعتمد الإيراد على قدرة جهة أخرى على توريد سلع كجزء من العقد، وإذا كان هناك عدم تأكد بشأن حدوث ذلك، فإنه قد يتم تأجيل الإثبات حتى يحدث ذلك. عندما تورَّد السلع، يزول عدم التأكد، ويُثبَت الإيراد. ورغم ذلك، فإنه عندما ينشأ عدم تأكد حول قابلية تحصيل مبلغ أُثبت كإيراد، فإنه يُثبَت المبلغ غير القابل للتحصيل، أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده كمصروف، بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد المثبت سابقاً.

الفائدة، ورسوم الامتياز، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة

33. **يجب إثبات الإيراد الناشئ عن استخدام الآخرين لأصول الجهة التي ينتج عنها فائدة، ورسوم امتياز، وتوزيعات أرباح أو التوزيعات المماثلة باستخدام المعالجات المحاسبية المذكورة في الفقرة 34، عندما:**
   أ. **يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالمعاملة إلى الجهة؛ و**
   ب. **يمكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.**

34. **يجب إثبات الإيراد باستخدام المعالجات المحاسبية التالية:**
   أ. **يجب إثبات الفائدة على أساس نسبة الوقت مع الأخذ في الحسبان العائد الفعلي على الأصل؛ و**
   ب. **يجب إثبات رسوم الامتياز عند اكتسابها بموجب جوهر الاتفاقية ذات العلاقة؛ و**
   ج. **يجب إثبات توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة عند ثبوت حق المساهم أو الجهة في استلام المدفوعات.**

35. إن العائد الفعلي على الأصل هو سعر الفائدة المطلوب لخصم تدفق المقبوضات النقدية المستقبلية المتوقعة على مدى عمر الأصل لتتساوى مع القيمة الدفترية الأولية للأصل. يشمل إيراد الفائدة مبلغ استنفاد أي خصم أو علاوة أو أي فرق آخر بين القيمة الدفترية الأصلية لورقة دين وقيمتها عند الاستحقاق.

36. عندما تكون فائدة غير مدفوعة قد استُحقت قبل اقتناء استثمار ذي فائدة، فيجب أن يُخصص مبلغ الفائدة المستلم بعد الاقتناء بين الفترة السابقة للاقتناء والفترة اللاحقة للاقتناء، ويُثبت فقط الجزء الخاص بالفترة اللاحقة للاقتناء على أنه إيراد. وعندما يتم الإعلان عن توزيعات أسهم أو توزيعات مماثلة على أوراق حقوق الملكية من صافي الفائض الخاص بفترة قبل الاقتناء؛ تُخصم أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة من تكلفة الأوراق المالية. وإذا كان من الصعب إجراء هذا التوزيع إلا على أساس جزافي، تُثبَت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة كإيراد إلا إذا كانت تمثل بوضوح استعادة جزء من تكلفة أوراق حقوق الملكية.

37. تستحق رسوم الامتياز (مثل رسوم امتياز النفط) وفقاً لشروط الاتفاقية ذات العلاقة، وتُثبَت عادة على هذا الأساس إلا إذا كان من المناسب بدرجة أكبر – بناءً على جوهر الاتفاقية – إثبات الإيراد على أساس منتظم ومنطقي آخر.

38. يُثبت الإيراد فقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالمعاملة إلى الجهة. ومع ذلك، عندما يكون هناك عدم تأكد حول إمكانية تحصيل مبلغ أُثبت ضمن الإيراد؛ فإن المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي أصبح من غير المحتمل استرداده يُثبَت على أنه مصروف بدلاً من تعديل مبلغ الإيراد المثبت مسبقاً.

الإفصاح

39. **يجب أن تفصح الجهة عما يلي:**
   أ. **السياسات المحاسبية التي تبنتها لإثبات الإيراد، بما في ذلك الطرق التي تبنتها لتحديد مرحلة إنجاز المعاملات الخاصة بتقديم الخدمات؛ و**
   ب. **قيمة كل فئة مهمة من الإيراد المثبت خلال الفترة بما في ذلك الإيراد الناشئ عن:**
      (1) **تقديم الخدمات؛ و**
      (2) **بيع السلع؛ و**
      (3) **الفائدة؛ و**
      (4) **رسوم الامتياز؛ و**

(5) توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة؛ و
ج. قيمة الإيراد الناشئ عن مبادلات السلع أو الخدمات المضمنة في كل فئة مهمة من الإيراد.

.40 توجد الإرشادات المتعلقة بالإفصاح عن أي أصول محتملة أو التزامات محتملة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة. من الممكن أن تنشأ الأصول المحتملة أو الالتزامات المحتملة عن بنود مثل تكلفة ضمان، أو المطالبات، أو الجزاءات، أو الخسائر المحتملة.

تاريخ السريان

.41 **يجب أن تطبق الجهة هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد ...... ويشجع على التطبيق المبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

41أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 9].

41ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 9].

41ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 9].

.42 عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 10

"التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 10 "التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح" في الفقرات 1 - 39. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 10 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 10 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 10 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية في القوائم المالية الموحدة والفردية للجهة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح. كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية عندما يتوقف الاقتصاد عن كونه ذي تضخم جامح.

النطاق

1أ. يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسة للجهة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، بما في ذلك القوائم المالية الموحدة.

2. [حذفت].

3. [حذفت].

4. في اقتصاد ذي تضخم جامح، ليس من المُجْدِي التقرير عن نتائج الأعمال والمركز المالي بالعملة المحلية بدون إعادة عرضها. تفقد النقود القوة الشرائية بالمعدل الذي تكون عنده مقارنة المبالغ من المعاملات والأحداث الأخرى التي قد حدثت في أوقات مختلفة، حتى ولو ضمن فترة القوائم المالية نفسها، مضللة.

5. لا يضع هذا المعيار معدلاً مطلقاً يفترض عنده أنه قد نشأ تضخم جامح. إن تحديد متى تُصبح إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار ضرورية هي مسألة اجتهادية. ويدلل على التضخم الجامح خصائص البيئة الاقتصادية للدولة، والتي تشمل، ولكن لا تقتصر على، ما يلي:
   أ. يفضل عموم السكان الاحتفاظ بثروتهم في أصول غير نقدية أو في عملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويتم -فورا - استثمار المبالغ المحتفظ بها بالعملة المحلية للحفاظ على القوة الشرائية.
   ب. ينظر عموم السكان إلى المبالغ النقدية، ليس كما هي معبر عنها بالعملة المحلية، ولكن كما هي معبر عنها بعملة أجنبية مستقرة نسبيا. ويمكن أن يتم الإعلان عن الأسعار بتلك العملة.
   ج. تتم المبيعات والمشتريات لأجَل بالأسعار التي تعوض الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان، حتى ولو كانت الفترة قصيرة.
   د. يتم ربط أسعار الفائدة، والأجور والأسعار بمؤشر للأسعار.
   ه. يقارب معدل التضخم المُجمع على مدى ثلاث سنوات نسبة 100%، أو يتجاوزها.

6. من المفضل أن تطبق جميع الجهات التي تقوم بالتقرير بعملة نفس الاقتصاد ذي التضخم الجامح هذا المعيار اعتبارا من التاريخ نفسه. ومع ذلك، ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية لأي جهة اعتبارا من بداية فترة القوائم المالية التي تحدد فيها وجود تضخم جامح في الدولة التي تقوم بالتقرير بعملتها.

تعريفات

7. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:

<u>القيمة الدفترية لأصل</u> هي المبلغ الذي يثبت به الأصل في قائمة المركز المالي، بعد خصم أي مجمع استهلاك ومجمع خسائر هبوط في قيمته.

<u>القيمة الدفترية لالتزام</u> هي المبلغ الذي يثبت به الالتزام في قائمة المركز المالي.

<u>البنود غير النقدية</u> هي بنود بخلاف البنود النقدية.

وفي هذا المعيار تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

إعادة عرض القوائم المالية

.8 تتغير الأسعار مع مرور الوقت كنتيجة للعديد من القوى السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية المحددة أو العامة. ويمكن أن تتسبب قوى محددة مثل التغيرات في العرض والطلب والتغيرات التقنية في زيادة أو انخفاض أسعار بعينها - بشكل مهم ومستقل - عن بعضها البعض. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن ينتج عن القوى العامة تغيرات في المستوى العام للأسعار، وبالتالي في القوة الشرائية العامة للنقود.

.9 في اقتصاد ذي تضخم جامح، تكون القوائم المالية مفيدة - فقط - إذا تم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية. وكنتيجة لذلك، ينطبق هذا المعيار على القوائم المالية الرئيسة للجهات التي تقوم بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ولا يسمح بعرض المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار على أنها ملحق للقوائم مالية غير المُعاد عرضها. علاوة على ذلك، لا يشجع على العرض المنفصل للقوائم المالية قبل إعادة عرضها.

.10 يُضَمِّن العديد من الجهات في القطاع العام في قوائمه المالية معلومات الموازنة ذات العلاقة، وذلك لتسهيل عمل مقارنات مع الموازنة. وعندما يحدث ذلك، يتعين إعادة عرض معلومات الموازنة أيضاً وفقًا لهذا المعيار.

.11 **يجب أن تكون القوائم المالية للجهة التي تكون عملتها الوظيفية هي عملة اقتصاد ذي تضخم جامح معبراً عنها بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية. ويجب - أيضاً - التعبير بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية عن الأرقام المقابلة للفترة السابقة والمطلوبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 1، وأي معلومات تتعلق بفترات أبكر. ولغرض عرض المبالغ المقارنة بعملات عرض مختلفة، تنطبق الفقرتان 47(ب) و48 من معيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*.**

.12 **يجب الإفصاح عن الفائض أو العجز من صافي المركز النقدي بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي.**

.13 تتطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار تطبيق إجراءات معينة إضافة إلى الاجتهاد. ويُعد التطبيق المتسق لهذه الإجراءات والاجتهادات - من فترة إلى أخرى - أكثر أهمية من الدقة الكاملة للمبالغ الناتجة، التي يتم تضمينها في القوائم المالية المُعاد عرضها.

قائمة المركز المالي

.14 تتم إعادة عرض مبالغ قائمة المركز المالي التي لا يتم – بالفعل - التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار.

.15 لا تتم إعادة عرض البنود النقدية، نظراً لأنه يتم – بالفعل - التعبير عنها بوحدة النقدية الجارية في نهاية فترة التقرير. البنود النقدية هي النقود المحتفظ بها والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو سدادها في شكل مبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.

.16 يتم تعديل الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية، مثل سندات وقروض مربوطة بمؤشر، وفقاً للاتفاقية من أجل التأكد من المبلغ القائم في تاريخ القوائم المالية. وتُسجل هذه البنود بهذا المبلغ المعدل في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

.17 تُعد جميع الأصول والالتزامات الأخرى غير نقدية. ويتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في تاريخ القوائم المالية، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق والقيمة العادلة، لذلك لا يتم إعادة عرضها. وتتم إعادة عرض جميع الأصول والالتزامات غير النقدية الأخرى.

.18 معظم البنود غير النقدية يتم تسجيلها بالتكلفة أو بالتكلفة مطروحاً منها الاستهلاك؛ وعليه يتم التعبير عنها بالمبالغ الجارية في تاريخ اقتنائها. ويتم تحديد التكلفة، أو التكلفة مطروحاً منها الاستهلاك، التي يُعاد عرضها لكل بند من خلال تطبيق التغير في مؤشر عام للأسعار من تاريخ الاقتناء إلى تاريخ القوائم المالية على تكلفته التاريخية ومجمع الاستهلاك. فعلى سبيل المثال، تتم إعادة عرض العقارات والآلات والمعدات، ومخزون المواد الخام والبضاعة، والشهرة، وبراءات الاختراع، والعلامات التجارية، والأصول المشابهة من تواريخ شرائها. وتتم إعادة عرض المخزون من السلع المُصنعة جزئياً والتامة الصنع من التواريخ التي تم فيها تكبد تكاليف الشراء والتحويل.

.19 قد لا تكون السجلات التفصيلية لتواريخ اقتناء بنود العقارات والآلات والمعدات متاحة، وقد لا تكون قابلة للتقدير. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري، في الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار، استخدام تقدير مهني مستقل لقيمة البنود على أنه الأساس لإعادة عرضها.

.20 قد لا يكون المؤشر العام للأسعار متاحاً للفترات التي يُتطلب لها بموجب هذا المعيار إعادة عرض العقارات والآلات والمعدات. وفي هذه الحالات، قد يكون من الضروري استخدام تقدير يستند، على سبيل المثال، إلى الحركات في سعر الصرف بين العملة الوظيفية وعملة أجنبية مستقرة نسبيا.

.21 يتم تسجيل بعض البنود غير النقدية بالمبالغ الجارية في تواريخ بخلاف تاريخ الاقتناء أو تاريخ قائمة المركز المالي، على سبيل المثال، العقارات، والآلات، والمعدات التي تمت إعادة تقييمها في تاريخ سابق. وفي هذه الحالات، تتم إعادة عرض القيم الدفترية من تاريخ إعادة التقييم.

.22 لتحديد ما إذا كانت المبلغ المعاد عرضه لبند غير نقدي قد هبط ويتعين تخفيضه، تُطبق الجهة اختبارات الهبوط في القيمة ذات العلاقة في معيار المحاسبة للقطاع 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*. على سبيل المثال، يتم تخفيض المبالغ المُعاد عرضها للعقارات والآلات والمعدات، والشهرة وبراءات الاختراع والعلامات التجارية إلى المبلغ الممكن استرداده أو مبلغ الخدمات الممكن استرداده، أيهما ينطبق، ويتم تخفيض المبالغ المُعاد عرضها للمخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو تكلفة الإحلال الحالية. وقد تقوم الجهة المستثمر فيها التي تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح. ويتم وفقاً لهذا المعيار إعادة عرض قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي لمثل هذه الجهة المستثمر فيها من أجل حساب نصيب الجهة المستثمرة من صافي الأصول/ حقوق الملكية والفائض أو العجز. وعندما يتم التعبير عن القوائم المالية المُعاد عرضها للجهة المستثمر فيها بعملة أجنبية فإنه تتم ترجمتها بأسعار الإقفال.

.23 يتم – عادة - إثبات تأثير التضخم ضمن تكاليف الاقتراض. ويُعد من غير المناسب القيام بإعادة عرض الإنفاق الرأسمالي الذي تم تمويله من خلال الاقتراض و- أيضاً - رسملة ذلك الجزء من تكاليف الاقتراض الذي يعوض التضخم خلال نفس الفترة. ويتم إثبات هذا الجزء من تكاليف الاقتراض على أنه مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبد التكاليف.

.24 قد تقتني الجهة أصول بموجب ترتيب يسمح لها بتأجيل الدفع بدون تحمل عبء فائدة صريحة. وعندما يكون من غير العملي افتراض مبلغ الفائدة، فإنه يتم إعادة عرض مثل هذه الأصول من تاريخ الدفع وليس من تاريخ الشراء.

25. في بداية الفترة الأولى لتطبيق هذا المعيار، تتم إعادة عرض مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية، باستثناء الفائض/العجز المتراكم وأي احتياطي إعادة تقييم، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار من التواريخ التي تم فيها المساهمة بالمكونات - أو خلاف ذلك - نشأتها. ويتم استبعاد أي احتياطي إعادة تقييم يكون قد نشأ في فترات سابقة. ويُشتق الفائض/العجز المتراكم المُعاد عرضه من جميع المبالغ الأخرى الواردة في قائمة المركز المالي المُعاد عرضها.

26. في نهاية الفترة الأولى وفي الفترات اللاحقة، تتم إعادة عرض جميع مكونات صافي الأصول/حقوق الملكية من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار من بداية الفترة أو من تاريخ المساهمة، إذا كان لاحقا. ويتم الإفصاح عن الحركات في صافي الأصول/حقوق الملكية للفترة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1.

قائمة الأداء المالي

27. يتطلب هذا المعيار التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة الأداء المالي بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية. ولذلك، يلزم إعادة عرض جميع المبالغ من خلال تطبيق التغير في المؤشر العام للأسعار من التواريخ التي تم فيها - بشكل أولي - تسجيل بنود الإيراد والمصروفات.

المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي

28. في فترة التضخم، تفقد الجهة التي تحتفظ بأصول نقدية زيادة عن الالتزامات النقدية قوة شرائية، وتكسب الجهة التي عليها التزامات نقدية زيادة عن الأصول النقدية قوة شرائية بقدر ما تكون الأصول والالتزامات غير مربوطة بمستوى سعر. يمكن أن يُشتق هذا المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي على أنه الفرق الناتج من إعادة عرض الأصول غير النقدية، والمكاسب أو الخسائر المتراكمة والبنود الواردة في قائمة الأداء المالي والتعديل على الأصول والالتزامات المربوطة بمؤشر. ويمكن تقدير المكسب أو الخسارة من خلال تطبيق التغير في مؤشر عام للأسعار على المتوسط المرجح للفترة للفرق بين الأصول النقدية والالتزامات النقدية.

29. يُضَمَّن المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في قائمة الأداء المالي. ويتم إجراء مقاصة بين التعديل، الذي تم وفقاً للفقرة 16، على تلك الأصول والالتزامات المربوطة بالتغيرات في الأسعار بموجب اتفاقية والمكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي. تُعد بنود أخرى في قائمة الأداء المالي، مثل إيراد الفائدة ومصروف الفائدة، وفروق تحويل العملات الأجنبية المتعلقة بأموال مستثمرة أو مقترضة، أيضاً مرتبطة بصافي المركز النقدي. وبالرغم من أنه يتم الإفصاح عن هذه البنود بشكل منفصل، إلا أنه قد يكون من المُجْدِي أن يتم عرضها مع المكسب أو الخسارة من صافي المركز النقدي في قائمة الأداء المالي.

قائمة التدفقات النقدية

30. يتطلب هذا المعيار التعبير عن جميع البنود الواردة في قائمة التدفقات النقدية بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية.

الأرقام المقابلة

31. تتم إعادة عرض الأرقام المقابلة لفترة القوائم المالية السابقة، سواء كانت بناءً على مدخل التكلفة التاريخية أو مدخل التكلفة الجارية، من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار، بحيث يتم عرض القوائم المالية المقارنة باستخدام وحدة القياس الحالية في نهاية فترة القوائم المالية. كما يتم التعبير عن المعلومات التي تَّم الإفصاح عنها والمتعلقة بفترات سابقة باستخدام وحدة القياس الحالية في نهاية فترة القوائم المالية. ولأغراض عرض المبالغ المقارنة بعملة عرض مختلفة، فإنه يتم تطبيق الفقرة 47(ب) والفقرة 48 من معيار المحاسبة للقطاع العام 4.

القوائم المالية الموحدة

.32 قد يكون للجهة المسيطرة، التي تقوم بالتقرير بعملة اقتصاد ذي تضخم جامح، جهات مسيطر عليها تقوم – أيضاً - بالتقرير بعملات اقتصادات ذات تضخم جامح. يلزم إعادة عرض القوائم المالية لأي من مثل هذه الجهات المسيطر عليها من خلال تطبيق مؤشر عام للأسعار للبلد الذي تقوم بالتقرير بعملته قبل أن يتم تضمينها في القوائم المالية الموحدة التي تصدرها الجهة المسيطرة. وعندما تكون مثل هذه الجهة المُسيطَر عليها جهة مُسيطَر عليها أجنبية، فإنه تتم ترجمة قوائمها المالية المُعاد عرضها بأسعار الإقفال. يتم التعامل، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 4، مع القوائم المالية للجهات المسيطر عليها، التي لا تقوم بالتقرير بعملات اقتصادات ذات تضخم جامح.

.33 إذا تم توحيد قوائم مالية لها تواريخ قوائم مالية مختلفة، فإنه يلزم إعادة عرض جميع البنود، سواء غير النقدية أو النقدية، بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية الموحدة.

اختيار واستخدام المؤشر العام للأسعار

.34 تطلب إعادة عرض القوائم المالية وفقاً لهذا المعيار استخدام مؤشر عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة. ومن المفضل أن تستخدم جميع الجهات التي تقوم بالتقرير بعملة الاقتصاد نفسه، المؤشر نفسه.

الاقتصادات التي تتوقف عن كونها ذات تضخم جامح

.35 **عندما يتوقف اقتصاد عن كونه ذا تضخم جامح ولا تستمر الجهة في إعداد وعرض القوائم المالية المعدة وفقاً لهذا المعيار، فإنه يجب عليها معالجة المبالغ المُعبر عنها بوحدة القياس الجارية في نهاية فترة القوائم المالية السابقة على أنها الأساس للمبالغ الدفترية في قوائمها المالية اللاحقة.**

الإفصاحات

.36 **يجب القيام بالإفصاحات التالية:**

أ. حقيقة أنه قد تم إعادة عرض القوائم المالية والأرقام المقابلة للفترات السابقة بالتغيرات في القوة الشرائية العامة للعملة الوظيفية وأنها، كنتيجة لذلك، يتم التعبير عنها بوحدة القياس الجارية في تاريخ القوائم المالية؛ و

ب. ماهية ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ القوائم المالية، والحركة في المؤشر خلال فترة القوائم المالية الحالية والسابقة.

.37 يلزم إجراء الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار لتوضيح أساس التعامل مع آثار التضخم في القوائم المالية. كما يُقصد منها أيضاً توفير معلومات أخرى ضرورية لفهم ذلك الأساس والمبالغ الناتجة.

تاريخ السريان

.38 **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل..............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

38أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 10].**

38ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 10].**

38ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 10].**

38د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 10].**

38هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 10].**

.39 عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق *معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 11

"عقود الإنشاء"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء* في الفقرات 1-58. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 11 في سياق هدفه، وتقديم *دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام*. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 11 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 11 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الـهدف

هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات المرتبطة بعقود الإنشاء. هذا المعيار:

- يحدد الترتيبات التي تصنف على أنها عقود إنشاء؛
- يقدم إرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي من الممكن أن تنشأ في القطاع العام؛ و
- يحدِّد أساس الإثبات والإفصاح لمصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً لإيرادات العقد.

بسبب طبيعة النشاط الذي يُنفَّذ في عقود الإنشاء، فإن التاريخ الذي يبدأ فيه نشاط العقد وتاريخ إنجاز النشاط يقعان عادة في فترتي قوائم مالية مختلفتين. في العديد من الدول، لا يُحدّد مبلغ الإيرادات من العقد في عقود الإنشاء المبرمة من قبل جهات القطاع العام. وإنما يُقدَّم التمويل لدعم نشاط الإنشاء من خلال اعتمادات مالية أو تخصيص مماثل لإيرادات الحكومة العامة، أو من صناديق المعونات والمنح. في هذه الحالات، تكون المسألة الرئيسة في المحاسبة عن عقود الإنشاء هي (أ) تخصيص تكاليف الإنشاء على فترات القوائم المالية التي نُفذت فيها أعمال الإنشاء، و(ب) إثبات المصروفات ذات الصلة. في بعض الدول، قد تؤسس عقود الإنشاء المبرمة من قبل جهات القطاع العام على أساس تجاري، أو على أساس غير تجاري ينطوي على استرداد كلي أو جزئي للتكلفة. في هذه الحالات، تكون المسألة الرئيسة في المحاسبة عن عقود الإنشاء هي تخصيص كل من إيراد العقد وتكاليفه على فترات القوائم المالية التي نُفِّذت فيها أعمال الإنشاء.

النطاق

1. **يجب على المقاول الذي يعد ويعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء.**

2. [حذفت].

3. [حذفت].

تعريفات

4. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>عقد إنشاء</u> هو عقد، أو ترتيب ملزم مماثل، تم التفاوض بشأنه بالتحديد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها بشكل وثيق من حيث تصميمها أو تقنيتها أو وظيفتها أو غرضها أو استخدامها النهائي.

<u>المقاول</u> هو الجهة التي تقوم بتنفيذ أعمال الإنشاء بموجب عقد إنشاء.

<u>عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو العقد على أساس التكلفة</u> هو عقد الإنشاء الذي يُعوّض فيه المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المعرّفة، وفي حالة العقد على أساس تجاري، تضاف نسبة إضافية من هذه التكاليف أو رسم ثابت، إن وجد.

<u>عقد بسعر ثابت</u> هو عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد أو سعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون خاضعاً في بعض الحالات لشروط زيادة التكلفة.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

عقود الإنشاء

5. يمكن التفاوض في عقد الإنشاء (المصطلحان "عقد إنشاء" و"عقد" يُستخدمان بشكل متبادل فيما تبقى في

هذا المعيار) لإنشاء أصل واحد كجسر أو بناية أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق. كما يمكن أن يتناول عقد الإنشاء إنشاء عدد من الأصول التي يرتبط بعضها ببعض بشكل وثيق أو يعتمد بعضها على بعض بشكل متبادل من حيث تصميمها، وتقنيتها، ووظيفتها أو غرضها النهائي أو استخدامها النهائي – تتضمن الأمثلة على تلك العقود تلك المتعلقة بإنشاء شبكات أنابيب توصيل المياه والمصافي وغيرها من أصول البنية التحتية المعقدة.

6. لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود الإنشاء ما يلي:
أ. عقود تقديم الخدمات التي تكون مرتبطة مباشرة بإنشاء أصل، على سبيل المثال، عقود خدمات مديري المشاريع والمعماريين؛ و
ب. عقود هدم وترميم الأصول، وإعادة البيئة إلى ما كانت عليه سابقاً بعد هدم الأصول.

7. لأغراض هذا المعيار، تتضمن عقود الإنشاء أيضاً جميع الترتيبات الملزمة لأطراف الترتيب، والتي قد لا تكون على شكل عقد موثق. على سبيل المثال، قد تدخل وزارتان في ترتيب رسمي لإنشاء أصل، ولكن قد لا يشكل الترتيب عقداً نظاميًا لأنه في الدولة التي توجد بها الوزارتان قد لا تكون الوزارات الفردية جهات ذات شخصية اعتبارية منفصلة لها سلطة التعاقد. بالرغم من ذلك، فهو يعد عقد إنشاء لأغراض هذا المعيار شريطة أن يمنح هذا الترتيب حقوقاً والتزامات مماثلة للأطراف كما لو كان على شكل عقد. وقد تتضمن تلك الترتيبات الملزمة (على سبيل المثال وليس الحصر) توجيهاً وزارياً، أو قراراً لمجلس الوزراء، أو توجيهاً تشريعياً (كنظام صادر عن مجلس تشريعي[1]) أو مذكرة تفاهم.

8. تصاغ عقود الإنشاء بعدد من الطرق، وهي -لأغراض هذا المعيار-تصنف على أنها عقود بأسعار ثابتة وعقود بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقود على أساس التكلفة. وقد تحوي بعض عقود الإنشاء التجارية خصائص كلٍّ من عقد بسعر ثابت وعقد التكلفة زائد الربح أو عقد على أساس التكلفة، فعلى سبيل المثال، في حالة عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو العقد على أساس التكلفة مع الاتفاق على حد لأقصى سعر. في هذه الظروف، يحتاج المقاول إلى الأخذ في الاعتبار جميع الشروط في الفقرتين 31 و32 من أجل تحديد متى يتم إثبات إيراد ومصروفات العقد.

9. تشمل العقود بالتكلفة مضافاً إليها نسبة والعقود على أساس التكلفة كلاً من العقود التجارية وغير التجارية. ويحدد العقد التجاري الإيراد الذي سيُجنى من قبل الأطراف الأخرى بالعقد بما يغطي تكاليف الإنشاء المتفق عليها مع المقاول وتوليد هامش ربح. بالرغم من ذلك، قد تدخل أيضاً جهة قطاع عام في عقد غير تجاري لإنشاء أصل في جهة أخرى مقابل تعويض كلي أو جزئي للتكاليف من تلك الجهة أو الجهات الأخرى. في بعض الحالات، قد يشمل استرداد التكلفة دفعاتٍ من قبل الجهة المستلمة ومنحَ إنشاء لأغراض محددة أو تمويلاً لأغراض الإنشاء مخصصاً من قبل أطراف أخرى.

10. في العديد من الدول، عندما تبنى جهة قطاع عام أصولاً لجهة قطاع عام أخرى، لا تُسترد تكلفة الإنشاء مباشرة من المستلم. وبدلاً من ذلك، يكون تمويل نشاط الإنشاء بشكل غير مباشر (أ) من خلال طريق الاعتمادات المالية العامة أو تخصيص آخر من أموال الحكومة ذات الأغراض العامة للمقاول، أو (ب) من المنح المخصصة للأغراض العامة من جهات تمويل ليست طرفاً في العقد أو من حكومات أخرى. هذه الحالات تصنف على أنها عقود بأسعار ثابتة لغرض هذا المعيار.

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

المقاول

11. المقاول هو الجهة التي تدخل في تعاقد لإنشاء مبانٍ أو إنشاء مرافق أو إنتاج سلع أو تقديم خدمات وفق مواصفات جهة أخرى. مصطلح "مقاول" يتضمن المقاول العام أو الرئيس أو مقاول الباطن لمقاول عام أو مدير إنشاء.

تجميع وتجزئة عقود المقاولات

12. تطبق متطلبات هذا المعيار عادة على كل عقد إنشاء على حدة. بالرغم من ذلك، في ظروف معينة، يكون من الضروري تطبيق المعيار على المكونات القابلة للتحديد بشكل منفصل لعقد واحد أو على مجموعة من العقود مجتمعة، وذلك بما يعكس جوهر عقد أو مجموعة من العقود.

13. **عندما يغطي عقد ما عدداً من الأصول، يجب معالجة إنشاء كل أصل على أنه عقد إنشاء منفصل عندما؛**
   أ. تُقدّم عروض منفصلة لكل أصل؛ و
   ب. يخضع كل أصل لمفاوضات منفصلة، وكان لدى المقاول والعميل القدرة على قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بكل أصل؛ و
   ج. يمكن تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل.

14. **يجب معالجة مجموعة من العقود، سواءٌ مع عميل واحد أم مع عدة عملاء كعقد إنشاء واحد عندما:**
   أ. يكون التفاوض على مجموعة العقود على أنها صفقة واحدة؛ و
   ب. تكون العقود مترابطة ترابطاً وثيقاً بحيث تكون في الواقع جزءاً من مشروع واحد مع هامش إجمالي للمشروع، إن وجد؛ و
   ج. تُنفّذ العقود بشكل متتابع أو بتسلسل مستمر.

15. **قد ينص العقد على إنشاء أصل إضافي وفق خيار العميل أو قد يُعدّل العقد ليتضمن إنشاء أصل إضافي. ويجب معالجة إنشاء الأصل الإضافي كعقد إنشاء منفصل عندما:**
   أ. يختلف الأصل بشكل مهم في التصميم أو التقنية أو الوظيفة عن الأصل أو الأصول التي يغطيها العقد الأصلي؛ أو
   ب. يكون التفاوض على سعر الأصل دون النظر إلى سعر العقد الأصلي.

إيراد العقد

16. **يجب أن يتضمن إيراد العقد:**
   أ. القيمة الأولية للإيراد المتفق عليه في العقد؛ و
   ب. التغيرات في أعمال العقد والمطالبات ودفعات التحفيز بالقدر الذي يكون:
      (1) من المحتمل أن ينتج عنها إيراد؛ و
      (2) من الممكن قياسها بموثوقية.

17. يكون قياس إيراد العقد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق الاستلام، ويتأثر كل من القياس الأولي والمستمر لإيراد العقد بمجموعة مختلفة من حالات عدم التأكد التي تعتمد على نتيجة أحداث مستقبلية. غالبًا ما تكون التقديرات بحاجة إلى تعديل عند وقوع أحداث وزوال الشكوك حول حالات عدم التأكد. وعندما يكون العقد عقداً بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقد على أساس التكلفة فإنه من الممكن عدم ذكر القيمة الأولية للإيراد في العقد. بدلاً من ذلك قد يتعين تقدير الإيراد على أساس متسق مع الشروط والأحكام للعقد بالرجوع إلى التكاليف المتوقعة خلال فترة العقد.

18. بالإضافة إلى ذلك، قد يزداد مبلغ إيراد العقد أو يقل من فترة عن التي تليها. على سبيل المثال:
   أ. قد يتفق المقاول والعميل على تغييرات أو مطالبات من شأنها أن تزيد أو تقلل من إيراد العقد في فترة تالية للفترة التي جرى فيها الاتفاق الأولي على العقد؛ أو
   ب. قد يزداد مبلغ الإيراد المتفق عليه في عقد ثابت السعر أو عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقد على أساس التكلفة نتيجة لزيادة التكلفة أو لشروط أخرى؛
   ج. قد تنقص قيمة إيراد العقد نتيجة غرامات ناشئة بسبب تأخر المقاول في إنجاز العقد؛ أو
   د. عندما يتضمن عقد بسعر ثابت سعراً ثابتاً لكل وحدة من المخرجات، تزداد وتنقص قيمة الإيراد نتيجة لزيادة أو نقص عدد الوحدات.

19. التغيير هو تعليمات من العميل لتغيير في نطاق العمل الذي يجب تنفيذه بموجب العقد. قد يؤدي التغيير إلى زيادة أو نقص في إيراد العقد. من الأمثلة على التغيرات، التغيير في مواصفات أو تصميم الأصل والتغيرات في مدة العقد. يُضمّن التغيير في إيراد العقد عندما:
   أ. يكون من المحتمل أن العميل سيقبل التغيير ومبلغ الإيراد الناشئ من التغيير؛ و
   ب. يكون من الممكن قياس مبلغ الإيراد بموثوقية.

20. المطالبة هي المبلغ الذي يسعى المقاول لتحصيله من العميل أو من طرف آخر تعويضاً عن التكاليف غير المضمنة في سعر العقد. قد تنشأ المطالبة، على سبيل المثال، من تأخيرات بسبب العميل، أو أخطاء في المواصفات أو التصميم والتغيرات المتنازع عليها في أعمال العقد. يخضع قياس مبالغ الإيراد الناشئة من المطالبة لدرجة عالية من عدم التأكد، ويتوقف غالباً على نتيجة المفاوضات. بناءً على ذلك، تُضمن المطالبات في إيراد العقد المطالبات فقط عندما:
   أ. تكون المفاوضات قد وصلت إلى مرحلة من المتقدم يكون من المحتمل معها أن العميل سيقبل المطالبة؛ و
   ب. يكون من الممكن قياس المبلغ المحتمل أن العميل سيقبله بموثوقية.

21. دفعات التحفيز هي مبالغ إضافية تسدد للمقاول إذا تم الوفاء بمعايير أداء محددة أو تجاوزها. على سبيل المثال، قد يسمح العقد بدفعة تحفيز للمقاول لإنجاز العقد في وقت مبكر. تُضمن في إيراد العقد دفعات التحفيز عندما:
   أ. يكون العقد متقدماً بشكل كاف بحيث يكون من المحتمل الوفاء بمعايير الأداء المحددة أو تجاوزها؛ و
   ب. يمكن قياس مبلغ دفعة التحفيز بموثوقية.

22. يجب على المقاولين مراجعة جميع المبالغ المتعلقة بعقد الإنشاء والمسدَّدة مباشرة لمقاولي الباطن من قبل جهات تمويل ليست طرفاً في العقد، وذلك لتحديد ما إذا كانت تستوفي تعريف وضوابط إثبات إيراد المقاول بموجب شروط العقد. يجب على المقاول المحاسبة عن المبالغ التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الإيراد بالطريقة نفسها التي تُثبت بها إيرادات العقد الأخرى. يجب أيضاً إثبات هذه المبالغ على أنها تكاليف عقد (انظر الفقرة 25). قد تتضمن وكالات التمويل وكالات المعونة الوطنية والدولية وبنوك التنمية الثنائية والمتعددة الأطراف.

تكاليف العقد

23. **يجب أن تشمل تكاليف العقد:**
   أ. التكاليف التي تتعلق مباشرة بعقد محدد؛ و
   ب. التكاليف التي تنسب إلى نشاط العقد بشكل عام، ويمكن تخصيصها على العقد على أساس منتظم ومنطقي؛ و
   ج. التكاليف الأخرى والتي يتحملها تحديدًا العميل بموجب شروط العقد.

24. تتضمن التكاليف التي ترتبط بشكل مباشر بعقد محدد:
أ. تكاليف الأيدي العاملة في الموقع، بما في ذلك الإشراف على الموقع؛ و
ب. تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء؛ و
ج. استهلاك الآلات والمعدات المستخدمة بموجب العقد؛ و
د. تكاليف نقل الآلات والمعدات والمواد إلى موقع العقد ومنه؛ و
ه. تكاليف استئجار الآلات والمعدات؛ و
و. تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المرتبطة بالعقد بشكل مباشر؛ و
ز. التكاليف المقدرة لتصحيح وضمان العمل، بما في ذلك تكاليف الضمان المتوقعة؛ و
ح. المطالبات من أطراف ثالثة.

قد تخفض هذه التكاليف من خلال أي إيراد عرضي لم يتضمنه إيراد العقد، على سبيل المثال، الإيراد من بيع فائض المواد في نهاية العقد.

25. يجب على المقاولين مراجعة جميع المبالغ المتعلقة بعقد الإنشاء التي تسدد مباشرة من قبل مقاولي الباطن والتي تعوضها جهات تمويل ليست طرفاً في العقد، لتحديد ما إذا كانت مؤهلة لاعتبارها تكاليف للعقد. يجب على المقاول المحاسبة عن المبالغ التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات مصروفات العقد بالطريقة نفسها التي يتم بها إثبات مصروفات العقد الأخرى. يجب على المقاول المحاسبة عن المبالغ التي تم تعويضها من قبل جهات تمويل ليست طرفاً في العقد والتي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الإيراد بنفس الطريقة التي يتم بها إثبات إيرادات العقد الأخرى (انظر الفقرة 22).

26. التكاليف التي قد تنسب إلى نشاط العقود بشكل عام ويمكن تخصيصها على عقود محددة تتضمن:
أ. التأمين؛ و
ب. تكاليف التصميم التي لا ترتبط بشكل مباشر بعقد محدد؛ و
ج. تكاليف الإنشاء الإضافية.

تخصص هذه التكاليف باستخدام الطرق التي (أ) تكون منتظمة ومنطقية و(ب) تُطبق تطبيقاً متسقاًعلى جميع التكاليف ذات الخصائص المتشابهة. يكون التخصيص بناءً على المستوى العادي لنشاط الإنشاء. تتضمن تكاليف الإنشاء الإضافية تكاليف إعداد وتجهيز كشف رواتب موظفي الإنشاء. وتتضمن التكاليف التي يمكن أن تعزى إلى نشاط العقد بشكل عام ويمكن تخصيصها على عقود محددة أيضًا تكاليف الاقتراض عندما يطبق المقاول المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة للقطاع العام 5، *تكاليف الاقتراض*).

27. قد تتضمن التكاليف التي يتحملها تحديدًا العميل بموجب شروط العقد بعضَ التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير التي تحدد شروط العقد كيفية استردادها.

28. التكاليف التي لا يمكن أن تنسب إلى نشاط العقد أو لا يمكن تخصيصها للعقد تُستثنى من تكاليف عقد الإنشاء. تتضمن تلك التكاليف:
أ. تكاليف الإدارة الخاصة التي لم يحدد لها تعويض في العقد؛ و
ب. تكاليف البيع؛ و
ج. تكاليف البحث والتطوير التي لم يحدد تعويضها في العقد؛ و
د. استهلاك الآلات والمعدات العاطلة عن العمل التي لم تستخدم في عقد معين.

29. تتضمن تكاليف العقد التكاليف التي تنسب إلى عقد للفترة من تاريخ تأمين العقد حتى إنجاز العقد بشكل نهائي. مع ذلك، فإن التكاليف المرتبطة بالعقد بشكل مباشر والمتكبَّدة في سبيل تأمين العقد تضمَّن كذلك على أنها جزء من تكاليف العقد إذا كان من الممكن تحديدها بشكل منفصل وقياسها بموثوقية وكان من

المحتمل الحصول على العقد. عندما تُثبت التكاليف المتكبدة في سبيل تأمين العقد على أنها مصروف في الفترة التي أنفقت فيها، فإنها لا تضمَّن في تكاليف العقد عندما يؤكد الحصول على العقد في فترة لاحقة.

إثبات إيراد العقد ومصروفاته

30. **عندما يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية[2] فإنه يجب إثبات إيراد العقد وتكاليف العقد المرتبطة بعقد الإنشاء على أنها إيراد ومصروفات على التوالي بالرجوع إلى مرحلة إنجاز نشاط العقد في تاريخ القوائم المالية. كما يجب فوراً إثبات أي عجز متوقع في عقد الإنشاء الذي تنطبق عليه الفقرة 44 كمصروف وفق الفقرة 44.**

31. **في حالة عقد بسعر ثابت، يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية إذا استوفيت جميع الشروط التالية:**
    - أ. **يمكن قياس مجموع إيراد العقد، إن وجد، بموثوقية؛ و**
    - ب. **من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالعقد للجهة؛ و**
    - ج. **يمكن قياس كل من التكاليف المقدرة لاستكمال أعمال العقد حتى الإنجاز ومرحلة إنجاز أعمال العقد في تاريخ القوائم المالية بموثوقية؛ و**
    - د. **يمكن تحديد تكاليف العقد، التي تنسب إلى العقد، بشكل واضح وقياسها بموثوقية، بحيث يمكن مقارنة تكاليف العقد الفعلية المتكبدة بالتقديرات السابقة.**

32. **في حالة عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو العقد على أساس التكلفة، يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية إذا استُوفي الشرطان التاليان معاً:**
    - أ. **من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المتعلقة بالعقد للجهة؛ و**
    - ب. **أن تكون تكاليف العقد التي تنسب له – سواء كان سيُعوَّض عنها أم لا – يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بموثوقية.**

33. يشار إلى إثبات الإيراد والمصروفات بالرجوع إلى مرحلة إنجاز العقد بطريقة نسبة الإنجاز. في هذه الطريقة، يُقابَل إيراد العقد مع التكاليف المتكبدة للوصول إلى مرحلة الإنجاز، لينتج عنها تقرير الإيراد والمصروفات والفائض/ العجز التي من الممكن أن تعزى إلى النسبة المنجزة من العمل. تقدم هذه الطريقة معلومات مفيدة عن نشاط العقد والأداء خلال الفترة.

34. بموجب طريقة نسبة الإنجاز، يُثبت إيراد العقد كإيرادات في قائمة الأداء المالي في فترات القوائم المالية التي أُدِّي فيها العمل. تُثبت تكاليف العقد عادة على أنها مصروفات في قائمة الأداء المالي في فترات القوائم المالية التي نُفِّذ فيها العملُ ذو العلاقة. مع ذلك، عندما يقصد عند نشأة العقد أن تُستَرَد تكاليف العقد بشكل كامل من أطراف عقد الإنشاء، يُثبت فوراً أي تجاوز متوقع في إجمالي تكاليف العقد على إجمالي إيرادات العقد على أنه مصروف وفق الفقرة 44.

35. قد يتكبد المقاول تكاليف للعقد تتعلق بأنشطة مستقبلية على العقد. وتُثبت تكاليف العقد هذه على أنها أصل شريطة أن يكون من المحتمل أن تُستَرَد. مثل هذه التكاليف تمثل مبلغاً حل أجل استحقاقه من العميل، وغالباً ما تصنف على أنها أعمال عقود تحت التنفيذ.

36. يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية فقط عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالعقد إلى الجهة. مع ذلك، عندما ينشأ عدم تأكد حول قابلية تحصيل مبلغ مضمن سابقاً في إيراد العقد ومثبت سابقاً في قائمة الأداء المالي، يُثبَت المبلغ غير القابل للتحصيل أو المبلغ الذي لم

---

[2] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

يعد هناك احتمال لاسترداده كمصروف بدلاً من تعديل مبلغ إيراد العقد.

37. تكون الجهة عموماً قادرة على إجراء تقديرات موثوق بها بعد أن تكون قد وافقت على العقد الذي يحدد:
   أ. الحقوق واجبة النفاذ لكل طرف فيما يتعلق بالأصل قيد الإنشاء؛ و
   ب. المقابل الواجب مبادلته، إن وجد؛ و
   ج. طريقة وشروط التسوية.

من الضروري عادة أيضا أن يكون لدى الجهة نظام داخلي فاعل للموازنات وإعداد التقارير المالية. تقوم الجهة بمراجعة و، وعندما يكون ذلك ضرورياً، تعديل تقديرات التكاليف وإيراد العقد مع تقدم الإنجاز أثناء تقديم الخدمة. لا تعنى الحاجة إلى هذه التعديلات بالضرورة عدم إمكانية تقدير نتيجة العقد بموثوقية.

38. يمكن تحديد مرحلة إنجاز العقد بعدة طرق. تستخدم الجهة الطريقة التي تقيس بها الأعمال المنجزة بموثوقية تبعاً لطبيعة العقد، وقد تتضمن الطرق:
   أ. نسبة التكاليف المتكبدة للعمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف الكلية المقدرة للعقد؛ أو
   ب. استبيانات العمل المنجز؛ أو
   ج. إنجاز نسبة مادية من أعمال العقد.

لا تعكس غالباً دفعاتُ المستخلصات والدفعات المقدمة المستلمة من العميل الأعمال المنجزة.

39. عندما تُحدّد مرحلة الإنجاز بالرجوع إلى تكاليف العقد المتكبدة حتى تاريخه، فإن تكاليف العقد التي تعكس العمل المنجز هي ما يُضمّن في التكاليف المتكبدة حتى تاريخه فقط. من الأمثلة على تكاليف العقد المستثناة:
   أ. تكاليف العقد المتعلقة بنشاط مستقبلي للعقد، كتكاليف المواد التي نُقلت إلى موقع العقد، أو الموضوعة جانباً لاستخدامها في العقد، ولكن لم تُركّب بعدُ، أو تُستخدم أو تطبَّق خلال تنفيذ العقد، ما لم تكن تلك المواد مصنوعة خصيصاً للعقد؛ و
   ب. الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن قبل بدء العمل الذي سيتم إنجازه بموجب عقد الباطن.

40. **عندما لا يكون من الممكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية:**
   أ. يجب إثبات الإيراد فقط إلى حد تكاليف العقد المتكبدة والتي من المحتمل أن تكون قابلة للاسترداد؛ و
   ب. يجب إثبات تكاليف العقد كمصروفات في الفترة المتكبَّدة فيها تلك التكاليف.

يجب إثبات العجز المتوقع من عقد الإنشاء الذي تنطبق عليه الفقرة 44 كمصروفات فوراً وفق الفقرة 44.

41. خلال المراحل الأولى من العقد، لا يمكن غالباً تقدير نتيجة العقد على نحو موثوق. مع ذلك، قد أن تسترد الجهة تكاليف العقد المتكبَّدة. بناء على ذلك، تُثبت إيراد العقد فقط إلى حد التكاليف المتكبدة والتي من المتوقع أن تكون قابلة للاسترداد. نظراً لعدم إمكانية تقدير نتيجة العقد بموثوقية، لا يُثبت الفائض أو العجز. لكن، رغم عدم التمكن من تقدير نتيجة العقد بموثوقية، قد يكون من المحتمل أن يتجاوز مجموع تكاليف العقد مجموع إيرادات العقد. في هذه الحالات، يُثبت أي تجاوز متوقع في مجموع تكاليف العقد على مجموع إيرادات العقد كمصروف فورًا وفق الفقرة 44.

42. عندما يكون من غير المحتمل عند عدم احتمال التعويض عن تكاليف العقد المفترض استردادها من قبل أطراف العقد، تُثبت تلك التكاليف فوراً كمصروف. من أمثلة الظروف التي يكون فيها عدم استرداد تكاليف العقد المتكبدة محتملاً، والتي قد تتطلب إثبات تكاليف العقد فوراً كمصروف، تلك التي تتضمن العقود:

أ. التي تكون غير ملزمة قانوناً بشكل كامل، والتي يكون سريانها موضع شك كبير؛ أو
ب. التي يكون إنجازها خاضعاً لنتيجة مقاضاة أو تشريع معلق؛ أو
ج. المتعلقة بالعقارات المحتمل مصادرتها أو نزع ملكيتها؛ أو
د. التي يكون فيها العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته؛ أو
ه. التي يكون فيها المقاول غير قادر على إكمال العقد أو – بصورة أخرى – غير قادر على الوفاء التزاماته بموجب العقد.

43. **عندما تزول حالات عدم التأكد التي حالت دون تقدير نتيجة العقد بموثوقية، يجب إثبات الإيراد والمصروفات المرتبطة بعقد الإنشاء وفق الفقرة 30 بدلاً من الفقرة 40.**

إثبات العجز المتوقع

44. **بالنسبة لعقود الإنشاء التي يقصد عند نشأة العقد أن تُستَرَد تكاليفُ العقد بالكامل من أطراف عقد الإنشاء، عندما يكون من المحتمل أن يتجاوز مجموع تكاليف العقد مجموع إيراد العقد، يجب إثبات العجز المتوقع على أنه مصروف فوراً.**

45. قد تدخل جهات القطاع العام في عقود الإنشاء التي تحدد أن الإيراد الذي يقصد منه تغطية تكاليف الإنشاء سيُوفَّر من قبل أطراف أخرى. قد يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما:
أ. يكون لدى الوزارات والجهات الحكومية الأخرى -التي تعتمد بشكل كبير على الاعتمادات المالية أو ما يشابهها من مخصصات مشابهة من إيراد الحكومة لتمويل عملياتها -سلطة التعاقد مع جهات قطاع عام تجارية أو جهات قطاع خاص لإنشاء أصول على أساس تجاري أو على أساس استرداد التكلفة بشكل كامل؛ أو
ب. تتعامل الوزارات والجهات الحكومية الأخرى مع بعضها البعض على أساس التصرف الحر أو على أساس تجاري على النحو الذي قد يحدث بموجب نموذج "المشتري-المورد" أو نموذج حكومي مشابه.

في هذه الحالات، يُثبَت العجز المتوقع من عقد الإنشاء فوراً وفق الفقرة 44.

46. كما ذكر في الفقرة 9، في بعض الحالات قد تدخل جهة قطاع عام في عقد إنشاء مقابل استرداد مبلغ أقل من التكلفة الكاملة من أطراف العقد الأخرى. في هذه الحالات، يُموَّل المبلغ الذي يتجاوز المبلغ المحدد في عقد الإنشاء والذي سيُقدَّم إلى المقاول من الاعتمادات المالية أو من مخصصات أخرى من أموال الحكومة، أو من المنح ذات الغرض العام من جهات تمويل ليست طرفاً في العقد أو من حكومات أخرى. متطلبات الفقرة 44 لا تنطبق على عقود الإنشاء هذه.

47. لتحديد مبلغ أي عجز بموجب الفقرة 44، قد يتضمن مجموع إيراد العقد ومجموع تكاليف العقد دفعات تُقدَّم بشكل مباشر لمقاولي الباطن من قبل جهات تمويل ليست طرفاً في العقد وفق الفقرتين 22 و25.

48. يُحدَّد مبلغ هذا العجز بغض النظر عن:
أ. ما إذا كان العمل قد بدأ في العقد أم لا؛ أو
ب. مرحلة إنجاز نشاط العقد؛ أو
ج. مبلغ الفوائض المتوقع أن ينشأ عن عقود الإنشاء التجارية الأخرى التي لا تعالج على أنها عقد إنشاء واحد وفق الفقرة 14.

التغيرات في التقديرات

49. تُطبَّق طريقة نسبة الإنجاز على أساس تراكمي في كل فترة للقوائم المالية إلى التقديرات الحالية لإيراد العقد وتكاليف العقد. على ذلك تتم المحاسبة عن أثر التغير في التقديرات لإيراد العقد أو تكاليف العقد، أو الأثر من التغير في تقدير نتيجة العقد كتغير في التقدير المحاسبي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام

3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*). تستخدم التقديرات المعدلة في تحديد مبلغ الإيراد والمصروفات المثبتة في قائمة الأداء المالي في الفترة التي حصل فيها التغير وفي الفترات اللاحقة.

الإفصاح

50. **يجب على الجهة الإفصاح عن:**
   أ. **مبلغ إيراد العقد المثبت على أنه إيراد في الفترة؛ و**
   ب. **الطرق المستخدمة في تحديد إيراد العقد المثبت في الفترة؛ و**
   ج. **الطرق المستخدمة في تحديد مرحلة إنجاز العقود تحت التنفيذ.**

51. **يجب على الجهة الإفصاح عن كل ما يلي للعقود تحت التنفيذ في تاريخ القوائم المالية:**
   أ. **المبلغ الإجمالي للتكاليف المجمعة والفوائض المثبتة (ناقصاً العجوزات المثبتة) حتى تاريخه؛ و**
   ب. **مبلغ الدفعات المقدمة المستلمة؛ و**
   ج. **المبالغ المحتجزة.**

52. المبالغ المحتجزة هي مبالغ المستخلصات غير المسددة لحين الوفاء بالشروط المحددة في العقد الخاصة بسداد هذه المبالغ، أو حتى تُصحّح العيوب. المطالبات عن الأعمال المنفذة هي مبالغ إيراد العقد التي صدر لها فواتير عن الأعمال المنجزة من العقد، سواء سُدِّدت من قبل العميل أم لا. أما الدفعات المقدمة فهي مبالغ إيراد العقد المستلمة من العميل قبل تنفيذ العمل المرتبط به.

53. **يجب على الجهة أن تعرض:**
   أ. **المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه من العملاء عن أعمال العقد على أنه أصل؛ و**
   ب. **المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه للعملاء عن أعمال العقد على أنه التزام.**

54. المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه من العملاء عن أعمال العقد هو صافي مبلغ:
   أ. التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة؛ ناقصاً
   ب. مجموع العجوزات المثبتة والمستخلصات لجميع العقود تحت التنفيذ، والتي تتجاوز فيها التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة التي ستُسترَد عن طريق إيراد العقد (ناقصاً العجوزات المثبتة) المستخلصات.

55. المبلغ الإجمالي الذي حل أجل استحقاقه للعملاء عن أعمال العقد هو صافي مبلغ:
   أ. التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة؛ ناقصاً
   ب. مجموع العجوزات المثبتة والمستخلصات المقدمة لجميع العقود تحت التنفيذ، والتي تتجاوز فيها المستخلصات التكاليف المتكبدة زائداً الفوائض المثبتة المتوقع استردادها من إيراد العقد (ناقصاً العجوزات المثبتة).

56. توجد الإرشادات المتعلقة بالإفصاح عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*. قد تنشأ الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة من بنود مثل تكاليف الضمان، أو المطالبات، أو الجزاءات، أو الخسائر المحتملة.

تاريخ السريان

57. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

57أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 11].

57ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 11].

58. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 12

"المخزون"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون* في الفقرات 1- 54. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 12 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 12 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 12 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون. إن المسألة الرئيسة في المحاسبة عن المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يثبت على أنه أصل ويرحل إلى أن تُثبت الإيرادات ذات الصلة. ويوفر هذا المعيار إرشادات لتحديد التكلفة والإثبات اللاحق لها كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضاً إرشادات عن طرق احتساب التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطّبق هذا المعيار في المحاسبة عن جميع بنود المخزون، باستثناء:**
   أ. **الأعمال تحت التنفيذ الناشئة بموجب عقود الإنشاء، بما في ذلك عقود الخدمات ذات العلاقة المباشرة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*)؛ و**
   ب. **الأدوات المالية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*)؛ و**
   ج. **الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة*)؛ و**
   د. **الأعمال تحت التنفيذ للخدمات التي ستُقدَّم بدون مقابل أو بمقابل رمزي مباشرة من متلقي هذه الخدمات.**

3. **لا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل:**
   أ. **منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والمنتج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي عنده تُقاس بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقاً للممارسات الراسخة في تلك الصناعات. فعندما يُقاس مثل هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق، تُثبت التغيرات في تلك القيمة في الفائض أو العجز في فترة التغير؛ و**
   ب. **السماسرة تجار السلع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. فعندما يُقاس مثل هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، تُثبت التغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في الفائض أو العجز في فترة التغير.**

4. [حذفت].

5. [حذفت].

6. إن المخزون المشار إليه في الفقرة 2(د) غير مشمول بمعيار المحاسبة الدولي رقم 2، *المخزون*، وقد استُثني من نطاق هذا المعيار لأنه ينطوي على مسائل تتعلق بحالات خاصة في القطاع العام تتطلب مزيداً من الدراسة.

7. يُقاس المخزون المُشار إليه في الفقرة 3(أ) بصافي القيمة القابلة للتحقق في مراحل معينة من الإنتاج. وهذا يحدث، على سبيل المثال، (أ) عندما تكون المحاصيل الزراعية قد حُصدت أو المعادن قد استُخرجت ويكون البيع مؤكداً بموجب عقد آجل أو ضمان حكومي، أو (ب) عند وجود سوق نشطة وتكون مخاطر فشل البيع ضئيلة. ويُستثنى هذا المخزون - فقط - من متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

8. السماسرة التجار هم أولئك الذين يشترون أو يبيعون السلع لحساب الغير أو لحسابهم الخاص. ويُقتنى المخزون المشار إليه في الفقرة 3(ب) - بشكل رئيس - بغرض البيع في المستقبل القريب وتوليد فائض من التقلبات في السعر أو في هامش ربح السماسرة التجار. وعندما يُقاس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فإنه يُستثنى - فقط - من متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

تعريفات

9. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

تكلفة الإحلال الحالية هي التكلفة التي كانت الجهة لتتكبدها لاقتناء الأصل في تاريخ القوائم المالية.

المخزون هو أصول:

أ. في شكل مواد أو مؤن ستُستهلك في عملية الإنتاج؛ أو

ب. في شكل مواد أو مؤن ستُستهلك أو توزَّع في تقديم الخدمات؛ أو

ج. محتفظ بها من أجل البيع أو التوزيع ضمن السياق العادي للعمليات؛ أو

د. قيد الإنتاج من أجل البيع أو التوزيع.

صافي القيمة القابلة للتحقق هي سعر البيع المقدر ضمن السياق العادي للعمليات، مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع أو المبادلة أو التوزيع.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

صافي القيمة القابلة للتحقق

10. يُشير صافي القيمة القابلة للتحقق إلى صافي المبلغ الذي تتوقع الجهة أن تُحققه من بيع المخزون ضمن السياق العادي للعمليات. أما القيمة العادلة فتعكس المبلغ الذي يمكن به مبادلة المخزون نفسه بين مشترين وبائعين مطلعين وراضين في السوق. القيمة الأولى هي قيمة خاصة بالجهة أما القيمة الثانية فهي ليست كذلك. وقد لا تكون صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون مساويةً للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

المخزون

11. يشمل المخزون السلع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة بيعها، بما في ذلك، على سبيل المثال، البضاعة المشتراة من قبل الجهة والتي تحتفظ بها لإعادة بيعها، أو الأراضي والعقارات الأخرى المحتفظ بها للبيع. ويشمل المخزون - أيضاً - السلع تامة الصنع التي قامت الجهة بتصنيعها، أو الإنتاج تحت التشغيل الذي تقوم الجهة بتصنيعه. ويتضمن المخزون - أيضاً - (أ) المواد والمؤن التي ينتظر استخدامها في عملية الإنتاج، و(ب) السلع المشتراة أو المنتجة من قبل الجهة بغرض توزيعها على أطراف أخرى بدون مقابل أو بمقابل رمزي، على سبيل المثال، الكتب التثقيفية التي تنتجها وزارة صحة للتبرع بها لصالح المدارس. ويتعلق المخزون، في العديد من جهات القطاع العام، بتقديم الخدمات، أكثر من كونه مخزوناً من السلع المشتراة والمحتفظ بها لإعادة البيع، أو السلع المصنّعة من أجل البيع. وفي حالة الجهة التي تكون مقدم خدمات، يتضمن المخزون تكاليف الخدمة، كما هي مبينة في الفقرة 29، التي لم تثبت الجهة الإيراد المتعلق بها بعد (توجد الإرشادات المتعلقة بإثبات الإيراد في معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*).

12. قد يتضمن المخزون في القطاع العام ما يلي:
أ. مخزوناً عسكريًّا؛ و
ب. مخزون مهمات؛ و
ج. مواد صيانة؛ و
د. قطع غيار للآلات والمعدات بخلاف تلك التي تتناولها المعايير المتعلقة بالعقارات والآلات والمعدات؛ و
ه. المخزونات الاستراتيجية (على سبيل المثال، احتياطيات الطاقة)؛ و
و. مخزون العملة غير المصدرة؛ و
ز. مؤن الخدمات البريدية المحتفظ بها للبيع (على سبيل المثال، الطوابع البريدية)؛ و
ح. الأعمال تحت التنفيذ، بما في ذلك:
(1) مواد الدورات التعليمية/التدريبية؛ و
(2) خدمات العملاء (على سبيل المثال، خدمات المراجعة) عندما تباع تلك الخدمات بأسعار لمقدم الخدمات الحرية في تحديدها؛ و
ط. الأراضي/العقارات المحتفظ بها للبيع.

13. عندما تسيطر الحكومة على حقوق إنشاء وإصدار أصول مختلفة، بما في ذلك الطوابع البريدية والعملة، تُثبت هذه البنود على أنها مخزون لأغراض هذا المعيار. ولا يتم التقرير عنها بالقيمة الاسمية بل تُقاس وفقاً للفقرة 16، أي بتكلفة طباعتها أو سكها.

14. عندما تحتفظ حكومة بمخزونات استراتيجية لاحتياطيات مختلفة مثل احتياطيات الطاقة (على سبيل المثال، النفط) لتُستخدم في الحالات الطارئة أو في حالات أخرى (على سبيل المثال الكوارث الطبيعية أو حالات الدفاع المدني الطارئة الأخرى)، يُثْبَت هذا المخزون على أنه مخزون لأغراض هذا المعيار ويُعالج تبعاً لذلك.

15. يتكون المخزون العسكري من أصناف تستخدم لمرة واحدة، مثل الذخائر والقذائف والصواريخ والقنابل التي تطلقها الأسلحة أو منظومات الأسلحة. مع ذلك، قد تتم المحاسبة عن بعض أنواع القذائف وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات* إذا استوفت ضوابط تصنيفها في ذلك المعيار.

قياس المخزون

16. **يجب أن يُقاس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، باستثناء الحالات التي تنطبق عليها الفقرة 17 أو الفقرة 18.**

17. **عندما يُقتنى المخزون من خلال معاملة غير تبادلية، يجب أن تُقاس تكلفته بالقيمة العادلة كما في تاريخ الاقتناء.**

18. **يجب أن يقاس المخزون بالتكلفة أو تكلفة الإحلال الحالية، أيهما أقل، عندما يُحتفظ بالمخزون من أجل:**
أ. التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ أو
ب. الاستهلاك في عملية إنتاج سلع ستُوزَّع دون مقابل أو بمقابل رمزي.

تكلفة المخزون

19. **يجب أن تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى المتكبدة لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.**

تكاليف الشراء

20. تشمل تكاليف شراء المخزون (أ) سعر الشراء، و(ب) رسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للجهة استردادها - لاحقاً - من السلطات الضريبية)، و(ج) تكاليف النقل، والمناولة، والتكاليف

الأخرى التي تعود - بشكل مباشر - إلى اقتناء السلع تامة الصنع والمواد والمؤن. وتطرح الخصومات التجارية والتخفيضات والبنود المماثلة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

تكاليف التحويل

21. يتم تكبد تكاليف تحويل مخزون الإنتاج تحت التشغيل إلى مخزون من السلع تامة الصنع - بشكل رئيس - في الجهات ذات الأنشطة الصناعية. وتتضمن تكاليفُ تحويل المخزون التكاليف المتعلقة - بشكل مباشر - بوحدات الإنتاج، مثل تكاليف العمالة المباشرة. كما تتضمن - أيضاً - تخصيصاً منتظماً لتكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تكبدها لتحويل المواد إلى سلع تامة الصنع. تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة هي تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تظل ثابتة - نسبياً - بغض النظر عن (أ) حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني المصنع ومعدّاته، و(ب) تكلفة مديري ومشرفي المصنع وتسيير شؤونه الإدارية. تكاليف الإنتاج الإضافية المتغيرة هي تكاليف الإنتاج غير المباشرة التي تتغير - بشكل مباشر أو شبه مباشر – مع التغير في حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة أو العمالة غير المباشرة.

22. يستند تخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل إلى الطاقة العادية لمرافق الإنتاج. الطاقة العادية هي الإنتاج المتوقع أن يتحقق – في المتوسط - على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، أخذاً في الحسبان الفقد في الطاقة الناتج عن الصيانة المجدولة. وقد يُستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة العادية. ولا يُزاد مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج نتيجةً للإنتاج المنخفض أو الطاقة العاطلة. وتُثبت التكاليف الإضافية غير المخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبدها. وفي فترات الإنتاج المرتفع - بشكل غير عادي- يُخفض مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يُقاس المخزون بأعلى من التكلفة. وتُخصص تكاليف الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لمرافق الإنتاج.

23. على سبيل المثال، تخصيص التكاليف، الثابتة والمتغيرة، المتكبَّدة لتطوير أرض غير مطوّرة محتفظ بها للبيع بحيث تكون قطع أراضٍ سكنية أو تجارية للتمليك، قد يتضمن التكاليف المتعلقة بتخطيط الأرض وتنسيق مواقع الحدائق، والصرف الصحي، وتمديد الأنابيب من أجل توصيل الخدمات المرفقية، إلخ.

24. قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه – بشكل متزامن. وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تُنتج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيس وآخر ثانوي. وعندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد - بشكل منفصل - فإنها تُخصص للمنتجات على أساس منطقي ومتسق. فقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى القيمة النسبية للمبيعات لكل منتج إما في تلك المرحلة من عملية الإنتاج التي تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد - بشكل منفصل، أو عند إتمام الإنتاج. تُعد معظم المنتجات الثانوية - بطبيعتها - غير ذات أهمية نسبية. وعندما يكون هذا هو الحال، تُقاس – غالباً - بصافي القيمة القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيس. ونتيجة لذلك، لا تختلف القيمة الدفترية للمنتج الرئيس - بشكل ذي أهمية نسبية - عن تكلفته.

التكاليف الأخرى

25. تُضَمَّن تكاليف أخرى في تكلفة المخزون - فقط - بقدر ما يتم تكبده منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن تُضمن في تكلفة المخزون تكاليف إضافية غير إنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين.

26. من أمثلة التكاليف التي تستثنى من تكلفة المخزون وتُثبت على أنها مصروفات في الفترة التي يتم فيها تكبدها:
    أ. المبالغ غير العادية للفاقد من المواد، أو العمالة أو تكاليف الإنتاج الأخرى؛ و
    ب. تكاليف التخزين، ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى؛ و

ج. التكاليف الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة؛ و
د. تكاليف البيع.

27. يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 5، *تكاليف الاقتراض* حالات محدودة تُضمَّن فيها تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون.

28. قد تشتري جهة مخزوناً بشروط تسوية مؤجلة. وعندما يحتوي الترتيب - فعلياً - على عنصر تمويل، على سبيل المثال الفرق بين سعر الشراء بموجب آجال الائتمان العادية والمبلغ المدفوع؛ يُثبت ذلك العنصر على أنه مصروف فائدة على مدى فترة التمويل.

تكلفة المخزون لدى مقدم خدمات

29. بالقدر الذي يكون لدى مقدمي الخدمات مخزون (باستثناء ذلك المخزون المُشار إليه في الفقرة (د))، يقيس مقدمو الخدمات هذا المخزون بتكاليف إنتاجه. وتتكون هذه التكاليف - بشكل رئيس - من تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى للموظفين المنخرطين - بشكل مباشر - في تقديم الخدمات، بما في ذلك الموظفون المشرفون والتكاليف الإضافية التي تعود إلى تقديم الخدمات. ولا تُضمن تكاليف العمالة غير المنخرطين في تقديم الخدمات في تكلفة المخزون. ولا تُضمن تكاليف العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات وموظفي الشؤون الإدارية العامة في تكلفة المخزون، بل تثبت على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تكبدها. ولا تتضمن تكلفة مخزون مقدمي الخدمات هوامش الفائض أو التكاليف الإضافية التي لا تعود إلى تقديم الخدمات والتي تُضمَّن – غالباً – في احتساب الأسعار التي تُستوفى من قبل مقدمي الخدمات.

تكلفة المنتج الزراعي المحصود من الأصول البيولوجية

30. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 27، يُقاس المخزون الذي يتكون من منتج زراعي قد حصدته الجهة من أصولها البيولوجية، عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد. وتكون هذه هي تكلفة المخزون في ذلك التاريخ لأغراض تطبيق هذا المعيار.

أساليب قياس التكلفة

31. للتيسير، يجوز أن تُستخدم أساليب لقياس تكلفة المخزون، مثل طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة، إذا كانت النتائج تقارب التكلفة. وتأخذ التكاليف المعيارية في الحسبان المستويات العادية من المواد والمؤن، والعمالة، والكفاءة، واستغلال الطاقة. وتُراجع بشكل منتظم، وعند الضرورة، تُعدَّل في ضوء الظروف الحالية.

32. قد يُحول المخزون إلى الجهة من خلال معاملة غير تبادلية. فعلى سبيل المثال، قد تتبرع وكالة مساعدات[1] دولية بمؤن طبية لمستشفى عمومي عقب حدوث كارثة طبيعية. وتكون تكلفة المخزون في مثل هذه الحالات هي قيمته العادلة كما في تاريخ اقتنائه.

طرق احتساب التكلفة

33. **يجب أن تُحدد تكلفة مخزون البنود التي ليست – عادة - قابلة لإحلال بعضها البعض، والسلع أو الخدمات المُنتجة والمخصصة لمشروعات محددة، باستخدام التمييز المحدد لتكاليفها الفردية.**

34. يعني التمييز المحدد للتكاليف أن تنسب تكاليف محددة لبنود محددة من المخزون. وتُعد هذه المعالجة المناسبة للبنود التي تُخصص لمشروع محدد، بغض النظر عما إذا كانت قد اشتريت أو أُنتجت. وبالرغم من ذلك، يُعَدُّ التمييز المحدد للتكاليف غير مناسب عندما توجد أعداد كبيرة من بنود المخزون التي تكون - عادة - قابلة لإحلال بعضها البعض. في مثل هذه الحالات، يُمكن أن تُستخدم طريقة اختيار تلك البنود

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، والإيراد من وكالات المساعدات /المساعدات الأجنبية لا ينطبق على الجهات الحكومية في المملكة.

التي تبقى في المخزون للحصول على آثار محددة مسبقاً على فائض أو عجز الفترة.

35. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].**

36. **يجب أن تُحدَّد تكلفة بنود المخزون، بخلاف تلك البنود التي تناولتها الفقرة 32، باستخدام طريقة "الوارد أولاً صادر أولاً" أو طريقة متوسط التكلفة المرجح. ويجب على الجهة أن تستخدم نفس طريقة احتساب التكلفة لجميع بنود المخزون المتماثلة من حيث طبيعتها واستخدامها بالنسبة للجهة. وبالنسبة لبنود المخزون المختلفة من حيث طبيعتها أو استخدامها فإن استخدام طرق احتساب تكلفة مختلفة لها قد يكون مبرراً.**

37. على سبيل المثال، قد يكون للمخزون المستخدم في أحد قطاعات الجهة استخدام مختلف عن استخدام نفس نوع المخزون في قطاع آخر من قطاعات الجهة. وبالرغم من ذلك، فإن اختلاف الموقع الجغرافي للمخزون - وحده - غير كاف لتبرير استخدام طرق احتساب تكلفة مختلفة.

38. تفترض طريقة "الوارد أولاً صادر أولاً" أن بنود المخزون التي اشتُريت أو أُنتجت أولاً تباع أولاً، ومن ثم تكون البنود المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي اشتُريت أو أُنتِجت حديثاً. وبموجب طريقة متوسط التكلفة المرجح، تحدد تكلفة كل بند من خلال متوسط المرجح لتكلفة البنود المتماثلة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتماثلة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة. وقد يُحسب المتوسط على أساس دوري، أو عندما تُستلم كل شحنة إضافية، تبعاً لظروف الجهة.

صافي القيمة القابلة للتحقق

39. قد لا تكون تكلفة المخزون قابلة للاسترداد إذا ما تلف ذلك المخزون، أو إذا أصبح متقادماً - بشكل كلي أو جزئي- أو إذا انخفض سعر بيعه. وقد لا تكون تكلفة المخزون قابلة للاسترداد - أيضاً - إذا زادت التكاليف المقدرة للإتمام أو التكاليف المقدرة التي سيتم تكبُّدها للقيام بالبيع أو المبادلة أو التوزيع. وتتفق ممارسة تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة لتساوي صافي القيمة القابلة للتحقق، مع وجهة النظر القائلة بأن الأصول لا ينبغي أن تسجّل قيمتها الدفترية بما يزيد على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة المتوقع أن تتحقق من بيعها أو مبادلتها أو توزيعها أو استخدامها.

40. تُخفَّض قيمة المخزون – عادةً - إلى صافي القيمة القابلة للتحقق على أساس كل بند على حدة. وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات قد يكون من المناسب أن تُجمع بنود المخزون المتماثلة أو ذات العلاقة. وقد يكون هذا هو الحال بالنسبة لبنود المخزون التي لها أغراض أو استخدامات نهائية متماثلة ولا يمكن عملياً تقويمها - بشكل منفصل - عن البنود الأخرى في ذات خط المنتجات. ومن غير المناسب أن تُخفض قيمة المخزون على أساس تصنيف المخزون، على سبيل المثال، السلع تامة الصنع، أو جميع بنود المخزون في عملية معينة أو في قطاع جغرافي معين. يقوم مقدمو الخدمات - بشكل عام - بتجميع التكاليف تراكمياً لكل خدمة يُستوفى سعر بيع منفصل لها. ولذا، تُعامل كل خدمة من هذا القبيل على أنها بند منفصل.

41. تأخذ تقديرات صافي القيمة القابلة للتحقق في الحسبان - أيضاً - الغرضَ الذي من أجله يحتفظ بالمخزون. فعلى سبيل المثال، يستند صافي القيمة القابلة للتحقق لكمية المخزون المحتفظ بها للوفاء بعقود مبيعات مؤكدة أو عقود خدمات مؤكدة، إلى سعر العقد. وإذا كانت عقود المبيعات لكميات أقل من كميات المخزون المحتفظ بها، يستند صافي القيمة القابلة للتحقق للكمية الزائدة إلى أسعار البيع العامة. توجد الإرشادات المتعقلة بمعالجة المخصصات أو الالتزامات المحتملة مثل تلك التي تنشأ عن عقود المبيعات المؤكدة لكميات تزيد على الكميات المحتفظ بها في المخزون، والإرشادات المتعلقة بعقود المشتريات المؤكدة، في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*.

42. لا تُخفَّض قيمة المواد والمؤن الأخرى المُحتفظ بها للاستخدام في إنتاج المخزون إلى ما دون التكلفة إذا

كان من المتوقع أن المنتجات تامة الصنع، التي ستدخل هذه المواد في تكوينها ستباع أو تُبادل أو توزع بالتكلفة، أو بما يزيد عنها. وبالرغم من ذلك، عندما يشير انخفاض في سعر المواد إلى أن تكلفة المنتجات تامة الصنع تزيد على صافي القيمة القابلة للتحقق، تُخفض قيمة المواد إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. وفي مثل هذه الحالات، قد تكون تكلفة إحلال المواد هي أفضل قياس متاح لصافي قيمتها القابلة للتحقق.

43. يُجرى تقدير جديد لصافي القيمة القابلة للتحقق في كل فترة لاحقة. وعندما تزول الظروف التي تسببت - سابقاً - في تخفيض قيمة المخزون إلى ما دون التكلفة، أو عندما يوجد دليل واضح على زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق بسبب تغير في الظروف الاقتصادية، فإن مبلغ التخفيض يُعكس قيده (يقتصر عكس القيد على مبلغ التخفيض الأصلي) بحيث تصبح القيمة الدفترية الجديدة مساوية للتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق المعدلة، أيهما أقل. ويحدث هذا، على سبيل المثال، عندما يكون أحد بنود المخزون المُسجَّل بصافي القيمة القابلة للتحقق بسبب انخفاض سعر بيعه، لا يزال موجوداً في فترة لاحقة وقد ارتفع سعر بيعه.

توزيع السلع بدون مقابل أو بمقابل رمزي

44. قد تحتفظ جهة قطاع عام بمخزون لا تتعلق منافعه الاقتصادية المستقبلية أو خدماته الممكنة - بشكل مباشر - بقدرته على توليد صافي تدفقات نقدية داخلة. وقد تنشأ هذه الأنواع من المخزون عندما تقرر حكومة توزيع سلع معينة بدون مقابل أو بمقابل رمزي. وفي هذه الحالات تُقاس المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة للمخزون لأغراض التقرير المالي بالمبلغ الذي كان من شأن الجهة أن تحتاج لدفعه للحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة إذا كان هذا ضرورياً لتحقيق أهداف الجهة. وعندما لا يمكن الحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة في السوق، يُجرى تقدير لتكلفة الإحلال. وإذا تغير الغرض الذي من أجله يحتفظ بالمخزون، عندئذ يُقيَّم المخزون وفقاً لأحكام الفقرة 16.

الإثبات كمصروف

45. **عندما يُباع المخزون أو يُبَادل أو يُوزع، يجب أن تُثبت القيمة الدفترية لذلك المخزون على أنها مصروف في الفترة التي يُثبت فيها الإيراد المتعلق به. وإذا كان لا يوجد إيراد متعلق بالمخزون، فإن المصروف يُثبت عندما توزع السلع أو عندما تُقدم الخدمة ذات العلاقة. ويجب أن يُثبت مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون وجميع خسائر المخزون على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة. ويجب أن يُثبت مبلغ أي عكس قيد لأي تخفيض لقيمة المخزون على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها عكس القيد.**

46. بالنسبة لمقدم الخدمات، فإن النقطة الزمنية التي يُثبت عندها المخزون على أنه مصروف هي عندما تُقدم الخدمات، أو عندما تُصدر الفواتير عن الخدمات التي يُستوفى مقابل عنها.

47. قد تُخصَّص بعض بنود المخزون لحسابات أصول أخرى، على سبيل المثال، المخزون المُستخدم على أنه أحد مكونات بند من بنود العقارات أو الآلات أو المعدات تقوم الجهة بإنشائه ذاتياً. ويُثبت المخزون المُخصص لأصل آخر بهذه الطريقة على أنه مصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

الإفصاح

48. **يجب أن تفصح القوائم المالية عما يلي:**
   أ. **السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك طريقة احتساب التكلفة المستخدمة؛ و**
   ب. **مجموع القيمة الدفترية للمخزون، والقيمة الدفترية بحسب التصنيفات المناسبة للجهة؛ و**
   ج. **القيمة الدفترية للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛ و**
   د. **مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة؛ و**
   ه. **مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون مُثبت على أنه مصروف في الفترة وفقاً للفقرة 45؛ و**
   و. **مبلغ أي عكس قيد لأي تخفيض مُثبت في قائمة الأداء المالي في الفترة وفقاً للفقرة 45؛ و**
   ز. **الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس قيد التخفيض في قيمة المخزون وفقاً للفقرة 45؛ و**
   ح. **القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان مقابل التزامات.**

49. تعد المعلومات عن القيم الدفترية للمخزون المحتفظ بها في التصنيفات المختلفة للمخزون وعن مدى التغيرات في هذه الأصول، مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. إن التصنيفات الشائعة للمخزون هي البضاعة، ومؤن الإنتاج، والمواد، والإنتاج تحت التشغيل، والسلع تامة الصنع. أما مخزون مقدم الخدمات فيمكن وصفه بأنه أعمال تحت التنفيذ.

50. يتكون مبلغ المخزون المُثبت على أنه مصروف خلال الفترة من (أ) تلك التكاليف المُضمنة – سابقاً - في قياس المخزون الذي بيع أو بُدِل أو وُزِّع، و(ب) تكاليف الإنتاج الإضافية غير المُخصصة والمبالغ غير العادية لتكاليف إنتاج المخزون. وقد تتطلب ظروف الجهة - أيضاً - تضمين تكاليف أخرى، مثل تكاليف التوزيع.

51. تطبق بعض الجهات شكلاً لعرض مكونات فائض أو عجز الفترة في قائمة الأداء المالي ينتج عنه الإفصاح عن مبالغ بخلاف تكلفة المخزون المُثبتة على أنها مصروف خلال الفترة. وبموجب هذا الشكل، تعرض الجهة تحليلاً للمصروفات مستخدمة تصنيف يستند إلى طبيعة المصروفات. وفي هذه الحالة، تُفصح الجهة عن التكاليف المثبتة على أنها مصروف لما يلي (أ) المواد الخام والمهمات، و(ب) تكاليف العمالة، و(ج) تكاليف أخرى، بالإضافة إلى الإفصاح عن مبلغ صافي التغير في المخزون خلال الفترة.

تاريخ السريان

52. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في أو بعد............ ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل..............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

52أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].**

52ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].**

52ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].**

52د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].**

53. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 12 (2001)

54. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 12].

معيار المحاسبة للقطاع العام 13

"عقود الإيجار"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار* في الفقرات 1-87. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 13 في سياق هدفه، وتقديم *دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام*. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 13 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 13 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. الهدف من هذا المعيار هو أن يحدد للمستأجرين والمؤجرين السياسات المحاسبية المناسبة والإفصاحات المناسبة التي يجب تطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن جميع عقود الإيجار بخلاف:**
أ. عقود الإيجار لأغراض استكشاف أو استخدام المعادن، والنفط، والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المشابهة؛ و
ب. اتفاقيات منح التراخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة، وتسجيلات الفيديو، والمسرحيات، والمخطوطات وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر.
مع ذلك، لا يجوز تطبيق هذا المعيار على أنه أساس قياس لما يلي:
أ. العقارات المحتفظ بها من قبل المستأجرين والتي يُحاسب عنها على أنها عقارات استثمارية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية*)؛ أو
ب. العقارات الاستثمارية المقدمة من قبل مؤجرين بموجب عقود إيجار التشغيلي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16)؛ أو
ج. الأصول البيولوجية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة* والمحتفظ بها من قبل مستأجرين بموجب عقود إيجار تمويلي؛ أو
د. الأصول البيولوجية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 27 والمقدمة من قبل مؤجرين بموجب عقود إيجار تشغيلي.

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي يترتب عليها تحويل الحق في استخدام أصول، حتى وإن تضمنت أن يقوم المؤجر بتقديم خدمات هامة بخصوص تشغيل أو صيانة هذه الأصول. ولا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تعد عقود خدمات ولا يترتب عليها تحويل الحق في استخدام أصول من قبل أحد طرفي العقد إلى الطرف الآخر. قد تدخل جهات القطاع العام في ترتيبات معقدة لتقديم خدمات قد تتضمن أو لا تتضمن عقود إيجار للأصول. نوقِشت هذه الترتيبات في الفقرات 25-27.

6. لا ينطبق هذا المعيار على (أ) اتفاقيات الإيجار المبرمة لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط، والغاز، وأشجار الخشب، والمعادن، وحقوق تعدين أخرى، و(ب) اتفاقيات منح التراخيص لبنود مثل أفلام الصور المتحركة، وتسجيلات الفيديو، والمخطوطات، والمسرحيات، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر. ويعود سبب ذلك إلى أن هذه الأنواع من الاتفاقيات قد تثير مسائل محاسبية معقدة ولا بد من تناولها بشكل منفصل.

7. لا ينطبق هذا المعيار على العقارات الاستثمارية. حيث تُقاس العقارات الاستثمارية من قبل المؤجر والمستأجر وفقاً لأحكام معيار المحاسبة للقطاع العام 16.

تعريفات

8. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>بدء أجل عقد الإيجار</u> هو التاريخ الذي يحق للمستأجر اعتباراً منه ممارسة حقه باستخدام الأصل المؤجر. وهو التاريخ الذي يتم فيه الإثبات الأولي لعقد الإيجار (أي إثبات الأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).

<u>الإيجار المحتمل</u> هو ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي يكون مبلغه غير ثابت بل يتوقف مبلغه على المبلغ المستقبلي لعامل يتغير بخلاف التغير مع مرور الوقت (مثل نسبة مئوية من المبيعات المستقبلية ومقدار الاستعمال المستقبلي ومؤشرات الأسعار المستقبلية وأسعار الفائدة المستقبلية في السوق).

<u>العمر الاقتصادي</u> هو إما:

أ. الفترة التي يتوقع أن يقدم الأصل خلالها منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة لمستخدم واحد أو أكثر؛ أو

ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.

<u>عقد الإيجار التمويلي</u> هو عقد إيجار يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المؤجر إلى المستأجر. وفي النهاية قد يُنقل أو لا يُنقل سند الملكية النظامي للأصل موضوع العقد.

<u>إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار</u> هو مجموع:

أ. الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار التي تستحق للمؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛ و

ب. أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

<u>القيمة المتبقية المضمونة:</u>

أ. بالنسبة للمستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ذي علاقة بالمستأجر (مع كون مبلغ الضمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن، في أي حال، أن يصبح مستحق الدفع)؛ و

ب. بالنسبة للمؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر تتوفر لديه القدرة المالية على الوفاء بالالتزامات التي يقتضيها الضمان.

<u>نشأة عقد الإيجار</u> هو تاريخ اتفاقية الإيجار أو التاريخ الذي يرتبط فيه طرفا العقد بالأحكام الرئيسة لعقد الإيجار، أيهما أسبق. وكما في هذا التاريخ:

أ. يصنف عقد الإيجار إما على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي؛ و

ب. في حالة عقد الإيجار التمويلي، تُحدّد المبالغ التي تُثبت عند بدء أجل عقد الإيجار.

<u>التكاليف المباشرة الأولية</u> هي التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى التفاوض بشأن عقد الإيجار والترتيب له، فيما عدا أن تكون مثل هذه التكاليف قد تم تكبدها من قبل المصنعين المؤجرين أو التجار المؤجرين.

<u>سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار</u> هو معدل الخصم الذي، عند نشأة عقد الإيجار، يجعل إجمالي القيمة الحالية لكل من:

أ. الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار؛ و

ب. القيمة المتبقية غير المضمونة؛

مساوياً لحاصل جمع: (1) القيمة العادلة للأصل المؤجر و(2) أية تكاليف مباشرة أولية تكبدها المؤجر.

<u>عقد الإيجار</u> هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق في استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات.

<u>أجل عقد الإيجار</u> هو الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد المستأجر عليها لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي آجال إضافية يكون للمستأجر الخيار في استمرار استئجار الأصل خلالها، بدفعة إضافية أو بدونها، عندما يكون مؤكدا – بشكل معقول – عند نشأة عقد الإيجار أن المستأجر سوف يمارس الخيار.

<u>سعر فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر</u> هو سعر الفائدة الذي كان سيتعين على المستأجر دفعه على عقد إيجار مماثل، أو – إذا لم يكن ذلك السعر قابل للتحديد – هو السعر الذي كان المستأجر سيتكبده، عند نشأة عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى أجل مماثل وبضمان مماثل.

<u>الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار</u> هي الدفعات التي يلتزم أو يمكن أن يُلْزَم المستأجر بأدائها على مدى أجل
عقد الإيجار باستثناء الإيجار الشرطي وتكاليف الخدمات و(في حالة انطباق ذلك) الضرائب التي تُدفع من قبل المؤجر ويُعوَّض عنها، بالإضافة إلى:

أ. بالنسبة للمستأجر، أية مبالغ مضمونة من قبل المستأجر أو من قبل طرف ذي علاقة بالمستأجر؛ أو

ب. بالنسبة المؤجر، أي قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل أي من:

(1) المستأجر؛ أو
(2) طرف ذي علاقة بالمستأجر؛ أو
(3) طرف ثالث مستقل ليس له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان.

ومع ذلك، إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة في التاريخ الذي يكون فيه حق الخيار قابلا للممارسة، وذلك بشكل كاف يجعل من المؤكد بشكل معقول، عند نشأة عقد الإيجار، أنه سيُمارَس حق الخيار المذكور، فيكون الحد الأدنى لدفعات الإيجار في هذه الحالة هو الحد الأدنى لدفعات الإيجار التي يستحق سدادها على مدى أجل عقد الإيجار حتى التاريخ المتوقع لممارسة حق خيار الشراء مضافاً إليه الدفعة المطلوبة لممارسة الحق المذكور.

<u>صافي الاستثمار في عقد الإيجار</u> هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار

<u>عقد إيجار غير قابل للإلغاء</u> هو عقد يمكن إلغاؤه فقط:

أ. عند حدوث أمر طارئ بعيد الاحتمال؛ أو

ب. بإذن من المؤجر؛ أو

ج. إذا أبرم المستأجر مع ذات المؤجر عقد جديد لاستئجار ذات الأصل أو أصل معادل له؛ أو

د. عند دفع المستأجر مبلغ إضافي بحيث، عند نشأة عقد الإيجار، يعد استمرار عقد الإيجار مؤكدًا بشكل معقول.

<u>عقد الإيجار التشغيلي</u> هو عقد إيجار بخلاف عقد الإيجار التمويلي.

<u>إيراد تمويل غير مكتسب</u> هو الفرق بين:

أ. إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار؛ و

ب. صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

القيمة المتبقية غير المضمونة هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو يكون تحقيقه مضموناً فقط من قبل طرف ذي علاقة بالمؤجر.

العمر الإنتاجي هو الفترة المتبقية المقدرة، من بدء أجل عقد الإيجار– دون تقييدها بأجل عقد الإيجار، والتي يتوقع أن تستهلك الجهة على مداها المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل المؤجر.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

التغيرات في دفعات الإيجار بين نشأة عقد الإيجار وبدء أجل عقد الإيجار

9. قد تتضمن اتفاقية عقد إيجار أو ارتباط بعقد إيجار بنداً لتعديل دفعات الإيجار (أ) مقابل التغيرات في تكلفة إنشاء أو اقتناء العقار المؤجر، أو (ب) مقابل التغيرات في بعض القياسات الأخرى للتكلفة أو القيمة، مثل المستويات العامة للأسعار، أو في تكاليف المؤجر لتمويل عقد الإيجار، خلال الفترة ما بين نشأة عقد الإيجار وبدء أجل عقد الإيجار. إذا كان الأمر كذلك، ولأغراض هذا المعيار فإنه يجب افتراض أن أثر أي من مثل هذه التغيرات قد حدث عند نشأة عقد الإيجار.

عقود الشراء التأجيري

10. يشمل تعريف عقد الإيجار عقود استئجار أصل والتي تتضمن بنداً يمنح المستأجر خياراً لاكتساب سند الملكية النظامي للأصل عند الوفاء بالشروط المتفق عليها. وتعرف هذه العقود في بعض الأحيان بأنها عقود الشراء التأجيري.

معدل فائدة الاقتراض الإضافي

11. عندما تحصل الجهة على قروض مضمونة من قبل الحكومة، فإن تحديد معدل فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر يعكس وجود أي ضمان حكومي وأية رسوم ذات علاقة. ومن الطبيعي أن يؤدي هذا إلى استخدام سعر فائدة أقل على الاقتراض الإضافي.

تصنيف عقود الإيجار

12. يستند تصنيف عقود الإيجار المطبق في هذا المعيار إلى مدى تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية أصل مؤجر. وتتضمن المخاطر احتمالات (أ) تكبد خسائر نتيجة الطاقة العاطلة أو التقادم التقني، أو (ب) تغييرات القيمة بسبب تغير الأوضاع الاقتصادية. يمكن أن تتمثل المنافع في توقع خدمات محتملة أو عملية مربحة متوقعة على مدى العمر الاقتصادي للأصل، وتحقيق مكسب من ازدياد القيمة أو تحقق القيمة المتبقية.

13. **يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول – بشكل جوهري – جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية. ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحول – بشكل جوهري – جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية.**

14. نظراً لأن المعاملة بين المؤجر والمستأجر تكون مبنية على اتفاق بينهما، فإنه من الملائم استخدام تعريفات متسقة. وقد يؤدي تطبيق هذه التعريفات في ظل الظروف المختلفة للمؤجر والمستأجر إلى تصنيف عقود الإيجار نفسها بشكل مختلف لدى كل منهما. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال عندما يستفيد المؤجر من ضمان القيمة المتبقية المقدم من طرف ليست له علاقة بالمستأجر.

15. يعتمد تصنيف عقد الإيجار إلى عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي على جوهر المعاملة وليس على شكل العقد. على الرغم من أن الأمثلة أدناه هي أمثلة على الحالات التي تؤدي عادة منفردة أو مجتمعة إلى

تصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي، فإنه ليس بالضرورة أن يستوفي العقد جميع هذه الضوابط لكي يصنف على أنه عقد إيجار تمويلي:

أ. يحول عقد الإيجار ملكية الأصل للمستأجر في نهاية أجل عقد الإيجار؛ و

ب. يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بقدر كاف من القيمة العادلة في التاريخ الذي يكون الخيار فيه قابلاً للممارسة، وذلك عندما يكون من المؤكد بدرجة معقولة، عند نشأة عقد الإيجار، أنه سوف يُمارَس هذا الحق؛ و

ج. يغطي أجل عقد الإيجار الجزء الرئيس من العمر الاقتصادي للأصل، حتى وإن لم يُحوَّل سند الملكية النظامي؛ و

د. عند نشأة عقد الإيجار، تبلغ القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار على الأقل كامل مبلغ القيمة العادلة للأصل المؤجر؛ و

ه. عندما تكون الأصول المؤجرة ذات طبيعة متخصصة بحيث لا يمكن استخدامها إلا من قبل المستأجر دون القيام بتعديلات رئيسة؛ و

و. عندما لا يمكن إحلال الأصول المؤجرة بغيرها من الأصول بسهولة.

16. فيما يلي مؤشرات أخرى قد تؤدي منفردة أو مجتمعة إلى تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي:

أ. إذا كان المستأجر يستطيع إلغاء عقد الإيجار، وكان المستأجر يتحمل خسائر المؤجر المترتبة على الإلغاء؛ و

ب. عندما تتحقق للمستأجر المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التقلبات في القيمة العادلة للقيمة المتبقية (على سبيل المثال تكون على شكل تخفيض للإيجار يساوي معظم متحصلات البيع في نهاية عقد الإيجار)؛ و

ج. عندما يكون المستأجر قادرًا على الاستمرار في عقد الإيجار لفترة ثانوية مقابل إيجار أقل كثيرًا من قيمة الإيجار السائدة في السوق.

17. لا تعتبر الأمثلة والمؤشرات الواردة في الفقرتين 15 و16 شاملة. إذا كان واضحًا من خلال خصائص أخرى أن عقد الإيجار لا يحول بشكل جوهري كل المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية، يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي. على سبيل المثال، قد يكون الحال كذلك إذا (أ) حولت ملكية الأصل في نهاية عقد الإيجار مقابل دفعة متغيرة مساوية لقيمتها العادلة في ذلك الوقت، أو (ب) في حال وجود إيجارات محتملة ينتج عنه ألا تحول للمستأجر كل هذه المخاطر والمنافع بشكل جوهري.

18. يُصنَّف عقد الإيجار عند نشأته. إذا اتفق المستأجر والمؤجر في أي وقت من الأوقات على تغيير أحكام عقد الإيجار بخلاف تجديد عقد الإيجار، بطريقة كان سينتج عنها تغيير تصنيف عقد الإيجار بموجب الضوابط الواردة في الفقرات 12-17 إذا كانت الشروط التي غُيِّرت سارية المفعول عند نشأة عقد الإيجار، تعتبر الاتفاقية المعدلة هي اتفاقية جديدة على مدى الفترة التي تغطيها. مع ذلك، فإن التغييرات في التقديرات (على سبيل المثال، التغييرات في تقديرات العمر الاقتصادي أو القيمة المتبقية للعقار المؤجر) أو التغييرات في الظروف (مثل، عدم وفاء المستأجر بالتزاماته)، لا تنشئ تصنيفًا جديدًا لعقد الإيجار للأغراض المحاسبية.

19. [حذفت].

20. [حذفت].

20أ. عندما يتضمن عقد الإيجار كلاً من عنصري الأرض والمباني، تقوم الجهة بتصنيف كل عنصر على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي بشكل منفصل وفقًا للفقرات 12-18. وعند تحديد ما إذا كان عنصر

الأرض هو عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي، فإن أحد الاعتبارات الهامة هو أنه يكون للأرض عادة عمر اقتصادي غير محدد.

21. عندما تقتضي الضرورة لأغراض تصنيف ومحاسبة عن عقد إيجار أرض ومبانٍ، يُخصَّص الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار (بما في ذلك أي دفعات مقطوعة مدفوعة مقدمًا) بين عنصري أرض والمباني بالتناسب مع القيم العادلة للحصص المؤجرة في عنصر أرض وعنصر المباني من عقد الإيجار عند نشأة عقد الإيجار. إذا كان من غير الممكن تخصيص دفعات الإيجار بموثوقية[1] بين هذين العنصرين، يُصنَّف مجمل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، ما لم يكن من الواضح أن كلا العنصرين يعتبران عقدي إيجار تشغيلي، وفي هذه الحالة يُصنَّف مجمل عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي.

22. فيما يتعلق بعقد إيجار الأرض والمباني الذي يكون فيه المبلغ الذي سيُثبت أولياً لعنصر الأرض، وفق الفقرة 28، مبلغاً غير هام نسبيًا، فإنه يمكن معالجة الأرض والمباني على أنها وحدة واحدة لغرض تصنيف عقد الإيجار، ويمكن تصنيفه على أنه عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي وفقًاً للفقرات 12-18. وفي هذه الحالة، يعتبر العمر الاقتصادي للمباني هو العمر الاقتصادي للأصل المؤجر ككل.

23. إن القياس المنفصل لعنصري الأرض والمباني غير مطلوب عندما تُصنَّف حصة المستأجر في الأرض والمباني على أنها عقار استثماري وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 16، ويُطبق نموذج القيمة العادلة. ويتطلب المعيار عمليات حسابية تفصيلية لهذا التقييم فقط إذا كان تصنيف أي من العنصرين أو كلاهما غير مؤكد.

24. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 16، من الممكن أن يصنف المستأجر حصة عقارية محتفظاً بها بموجب عقد إيجار تشغيلي كعقار استثماري. في هذه الحالة تتم المحاسبة عن الحصة العقارية كما لو كانت عقد إيجار تمويلي، وبالإضافة إلى ذلك، يُستخدم نموذج القيمة العادلة للأصل المثبت. يجب أن يستمر المستأجر في المحاسبة عن عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي، حتى إذا أدى حدث لاحق إلى تغير طبيعة الحصة العقارية للمستأجر بحيث لم تعد مصنفة على أنها عقار استثماري. سيكون الحال كذلك إذا قام المستأجر مثلاً:

أ. بشغل العقار، الذي يتحول عندئذ إلى عقار يشغله المالك بتكلفة مفترضة مساوية لقيمته العادلة في تاريخ تغير الاستخدام؛ أو

ب. منح عقد إيجار من الباطن يحول بشكل جوهري، جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الحصة إلى طرف ثالث غير ذي علاقة. ويُحاسب عن عقد الإيجار من الباطن من قبل المستأجر على أنه عقد إيجار تمويلي للطرف الثالث، على الرغم من أنه يمكن للطرف الثالث المحاسبة عنه على أنه عقد إيجار تشغيلي.

عقود الإيجار والعقود الأخرى:

25. قد يتكون العقد من اتفاقية لتأجير أصل. بالرغم من ذلك، من الممكن أن يشكل عقد الإيجار عنصراً واحداً من مجموعة أوسع من الاتفاقيات مع جهات القطاع الخاص لإنشاء، و/أو امتلاك، و/أو تشغيل، و/أو تحويل الأصول. غالبًا ما تدخل جهات القطاع العام في مثل هذه الاتفاقيات، بالتحديد فيما يتعلق بأصول مادية أو أصول بنية تحتية طويلة الأجل. قد تتضمن الاتفاقيات الأخرى قيام إحدى جهات القطاع العام باستئجار بنية تحتية من القطاع الخاص. تستطيع الجهة تحديد ما إذا كان الترتيب هو ترتيب امتياز لتقديم خدمة كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم*

---

1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

الخدمات: المانح.

26. عندما لا يلبي ترتيب ما شروط الإثبات لأصل امتياز لتقديم الخدمات العامة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 32 ويحتوي الترتيب على عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي قابل للتحديد كما هما مُعرفان في هذا المعيار، يجب تطبيق أحكام هذا المعيار للمحاسبة عن المكون الخاص بعقد الإيجار في ذلك الترتيب.

27. قد تدخل جهات القطاع العام أيضاً في مجموعة من الاتفاقيات لتقديم السلع و/ أو الخدمات، التي تتضمن بالضرورة استخدام أصول مخصصة. قد لا يكون من الواضح في بعض هذه الاتفاقيات، ما إذا كان قد نشأ ترتيب امتياز لتقديم الخدمات كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 32 أو نشأ عقد إيجار، كما هو معرف في هذا المعيار. في هذه الحالات، يُمارس الحكم المهني، وإذا كان قد نشأ عقد إيجار يتم تطبيق هذا المعيار؛ أما إذا لم ينشأ عقد إيجار؛ تقوم الجهات بالمحاسبة عن تلك الاتفاقيات بتطبيق أحكام معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى ذات الصلة، أو معايير المحاسبة الدولية و/أو الوطنية الأخرى ذات الصلة في حالة عدم وجود معايير محاسبة للقطاع العام تنطبق عليها.

عقود الإيجار في القوائم المالية للمستأجرين

عقود الإيجار التمويلي

28. **عند بدء أجل عقد الإيجار، يجب على المستأجرين إثبات الأصول المقتناة بموجب عقود الإيجار التمويلي على أنها أصول، وإثبات الالتزامات المرتبطة بعقد الإيجار على أنها التزامات في قائمة المركز المالي. يجب أن تثبت الأصول والالتزامات بمبالغ مساوية للقيمة العادلة للعقار المؤجر أو، إذا كانت أقل، بمبالغ مساوية للقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار، والتي يُحدَّد كل منهما عند نشأة عقد الإيجار. عند احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار يكون سعر الخصم الذي يتعين استخدامه هو سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار، إذا كان من العملي تحديده؛ أما إذا لم يكن تحديده ممكناً من الناحية العملية، فيجب استخدام سعر فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر.**

29. يُحاسب عن المعاملات والأحداث الأخرى وعرضها وفق جوهرها وواقعها المالي، وليس وفق شكلها النظامي فقط. ومع أن الشكل النظامي لعقد الإيجار هو ألا يُنقل إلى المستأجر سند الملكية النظامي للأصل المؤجر، فإنه في حالة عقود الإيجار التمويلي يكون جوهر العقد وواقعه المالي هما حصول المستأجر على المنافع الاقتصادية والخدمات المتوقعة من استخدام الأصل المؤجر للجزء الأكبر من عمره الاقتصادي مقابل الدخول في التزام بدفع مبلغ نظير ذلك الحق يقارب، عند نشأة عقد الإيجار، القيمة العادلة للأصل وأعباء التمويل ذات العلاقة.

30. إذا لم تعكس القوائم المالية للمستأجر معاملات عقود الإيجار هذه، فإن أصول والتزامات الجهة تكون أقل من قيمتها الحقيقية، ومن ثم تحريف النسب المالية. ولذلك، فإنه من المناسب أن يُثبت عقد الإيجار التمويلي في القوائم المالية للمستأجر على أنه أصل، وأنه التزام بتسديد دفعات الإيجار المستقبلية. وعند بدء أجل عقد الإيجار، يُثبت الأصل والالتزام بدفعات الإيجار المستقبلية في القوائم المالية بالمبالغ نفسها، باستثناء أي تكاليف مباشرة أولية تكبدها المستأجر وتمت إضافتها للمبلغ المثبت على أنه أصل.

31. ليس من المناسب بالنسبة للالتزامات المتعلقة بالأصول المستأجرة أن تعرض في القوائم المالية مخصومةً من الأصول المستأجرة.

32. إذا كان التمييز بين الالتزامات المتداولة وغير المتداولة يتم عند عرض الالتزامات في صلب قائمة المركز المالي، فلا بد من استخدام التمييز نفسه للالتزامات المتعلقة بعقد الإيجار.

33. غالبًا ما يتم تكبد تكاليف مباشرة أولية ناشئة عن أنشطة تأجير محددة كما في حالة التفاوض وتأمين

ترتيبات التأجير. وتُضمّن التكاليف التي تنسب مباشرة للأنشطة المنفذة من قبل المستأجر في عقد إيجار تمويلي على أنه جزء من المبلغ المثبت على أنه أصل بموجب هذا العقد.

.34 **يجب تقسيم الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار إلى أعباء تمويل وانخفاض في الالتزامات القائمة. يجب أن تخصص أعباء التمويل على كل فترة خلال أجل عقد الإيجار بحيث يترتب على ذلك سعر فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الالتزامات. يجب إثبات الإيجارات المحتملة على أنها مصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها.**

.35 من الناحية العملية، عند تخصيص أعباء التمويل على فترات خلال أجل عقد الإيجار، من الممكن أن يستخدم المستأجر نوعاً من أنواع التقريب لتبسيط العملية الحسابية.

.36 **ينتج عن عقد الإيجار التمويلي في كل فترة محاسبية مصروف استهلاك للأصول القابلة للاستهلاك بالإضافة إلى مصروف تمويلي. يجب أن تكون سياسة الاستهلاك للأصول القابلة للاستهلاك متسقة مع سياسة استهلاك الأصول المملوكة القابلة للاستهلاك، ويجب احتساب الاستهلاك الذي يُثبت وفقاً لما يقضي به معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات، والآلات، والمعدات*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*، بحسب ما يكون مناسباً. وإذا لم يكن من المؤكد بدرجة معقولة أن تنتقل الملكية للمستأجر عند انتهاء أجل عقد الإيجار، فلا بد من استهلاك الأصل بشكل كامل على مدى أجل عقد الإيجار أو عمره الإنتاجي، أيهما أقصر.**

.37 يخصص المبلغ القابل للاستهلاك من أصل مؤجر على أساس منتظم لكل فترة محاسبية خلال الفترة التي يتوقع فيها الاستخدام، بحيث تتسق مع سياسة الاستهلاك التي يطبقها المستأجر للأصول المملوكة القابلة للاستهلاك. إذا كان من المؤكد بدرجة معقولة أن تنتقل الملكية للمستأجر عند انتهاء أجل عقد الإيجار، تعد فترة الاستخدام المتوقع هي العمر الإنتاجي للأصل؛ وخلافاً لذلك يستهلك الأصل على مدى أجل عقد الإيجار أو عمره الإنتاجي، أيهما أقصر.

.38 نادرًاً ما يكون مجموع مصروف الاستهلاك للأصل ومصروف التمويل للفترة مساوياً لدفعات الإيجار المستحقة عن الفترة، ولذلك فإنه من غير الملائم إثبات دفعات الإيجار المستحقة ببساطة كمصروف. عليه، فمن غير المحتمل أن تكون قيمة كل من الأصل والالتزامات المتعلقة به متساوية بعد بدء أجل عقد الإيجار.

.39 لتحديد ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة الأصل المؤجر، على الجهة أن تطبق اختبار الهبوط في القيمة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*.

.40 **يجب على المستأجرين الإفصاح عما يلي لعقود الإيجار التمويلي:**

أ. صافي القيمة الدفترية لكل فئة من الأصول في تاريخ القوائم المالية؛ و

ب. مطابقة بين مجموع الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية في تاريخ القوائم المالية، وقيمتها الحالية؛ و

ج. إضافة إلى ذلك، على الجهة الإفصاح عن مجموع الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية في تاريخ القوائم المالية وقيمتها الحالية، لكل فترة من الفترات التالية: و

(1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛ و

(2) أكثر من سنة واحدة ولا يتجاوز خمس سنوات؛ و

(3) أكثر من خمس سنوات؛

د. الإيجارات المحتملة التي تُثبت على أنها مصروف في الفترة؛ و

ه. مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء بتاريخ القوائم المالية؛ و

و. وصف عام لترتيبات الإيجار ذات الأهمية النسبية لدى المستأجر بما في ذلك، ولكن ليس على سبيل الحصر:
(1) الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد الإيجارات المحتملة المستحقة الدفع؛ و
(2) وجود خيارات التجديد أو خيارات الشراء وشروطها وشروط تحمل تكاليف إضافية؛ و
(3) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار، كتلك المتعلقة بالعائد من الفائض، والعائد من المساهمات الرأسمالية، وتوزيعات الأرباح، أو التوزيعات المماثلة، والدين الإضافي، والتأجير الإضافي.

.41 بالإضافة إلى ذلك، تُطبق على مبالغ الأصول المؤجرة بموجب عقود الإيجار التمويلي التي يُحاسب عنها من قبل المستأجر على أنها عمليات اقتناء للأصول، متطلبات الإفصاح التي طبقتها الجهة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 16، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31.

عقود الإيجار التشغيلي

.42 يجب أن تثبت دفعات الإيجار بموجب عقد الإيجار التشغيلي على أنها مصروف على أساس القسط الثابت على مدى أجل عقد الإيجار، إلا إذا اتُّبع أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمنى لتحقق المنفعة للمستخدم.

.43 بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي، تثبت دفعات الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات كالتأمين والصيانة) على أنها مصروف على أساس القسط الثابت، إلا إذا اتُّبع أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمنى لتحقق المنفعة للمستخدم، حتى إذا لم تكن الدفعات على ذلك الأساس.

.44 يجب على المستأجرين الإفصاح عما يلي لعقود الإيجار التشغيلي:
أ. مجموع الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار تشغيلي غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية:
(1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛ و
(2) أكثر من سنة واحدة ولا يتجاوز خمس سنوات؛ و
(3) أكثر من خمس سنوات؛ و
ب. مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء بتاريخ القوائم المالية؛ و
ج. دفعات عقود الإيجار والإيجار من الباطن المثبتة على أنها مصروف في الفترة، مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار، والإيجارات المحتملة، ودفعات الإيجار من الباطن؛ و
د. وصف عام لترتيبات التأجير الهامة الخاصة بالمستأجر بما في ذلك، ولكن ليس على سبيل الحصر:
(1) الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد دفعات الإيجار المحتمل؛ و
(2) وجود خيارات التجديد أو خيارات الشراء وشروطها، وشروط تحمل تكاليف إضافية؛ و
(3) القيود المفروضة بموجب ترتيبات الإيجار، كتلك المتعلقة بالعائد من الفائض، والعائد من المساهمات الرأسمالية، وتوزيعات الأرباح، أو التوزيعات المماثلة، والدين الإضافي والتأجير الإضافي.

عقود الإيجار في القوائم المالية للمؤجر

عقود الإيجار التمويلي

45. يصف هذا المعيار معالجة إيراد التمويل المكتسب بموجب عقود الإيجار التمويلي. ويستخدم مصطلح "المصنّع المؤجر أو التاجر المؤجر" في هذا المعيار للإشارة إلى جميع جهات القطاع العام التي تصنع أو تتاجر بالأصول والتي تعمل كمؤجر أيضًا لهذه الأصول بغض النظر عن حجم أنشطتها التأجيرية، والتجارية، والتصنيعية. كما يصف المعيار بالنسبة للجهة التي تكون "مصنّع مؤجر أو تاجر مؤجر" كيفية معالجة المكاسب والخسائر الناتجة عن تحويل الأصول.

46. قد توقع جهات القطاع العام على عقود إيجار تمويلي بصفتها المؤجر تحت ظروف مختلفة. قد تتاجر بعض جهات القطاع العام بالأصول بشكل منتظم، فعلى سبيل المثال، قد تنشئ الحكومات جهات لأغراض خاصة تكون مسؤولة عن الشراء المركزي للأصول والإمدادات لكل الجهات الأخرى. وقد توفر مركزية وظيفة الشراء فرصة أكبر للحصول على خصومات تجارية أو شروط إيجابية لصالح الجهة. في بعض الدول، قد تقوم جهة الشراء المركزية بشراء بنود نيابة عن جهات أخرى، بحيث تنفذ جميع المعاملات باسم هذه الجهات الأخرى. وفي دول أخرى، قد تشتري جهة الشراء المركزية البنود باسمها وقد تتضمن مهام مثل هذه الجهة المركزية ما يلي:

أ. شراء الأصول والمؤن؛ و/أو

ب. تحويل الأصول عن طريق بيعها أو تأجيرها بموجب عقود إيجار تمويلية؛ و/أو

ج. إدارة محفظة أصول، مثل أسطول المركبات، لاستخدامها من قبل جهات أخرى وجعل هذه الأصول متاحة لاستئجارها بموجب عقود إيجار قصيرة الأجل أو طويلة الأجل أو لشرائها.

47. وقد تدخل جهات أخرى من القطاع العام في معاملات إيجار على نطاق أضيق ولفترات زمنية أقل تكراراً. على وجه الخصوص، في بعض الدول لم تعد جهات القطاع العام التي كانت عادة تملك وتشغل أصول بنية تحتية كالطرق، والآبار، ومعامل معالجة المياه، تسعى بشكل تلقائي إلى الملكية الكاملة وتحمل المسؤولية التشغيلية لهذه الأصول. قد تحول جهات القطاع العام أصول البنية التحتية الحالية إلى جهات القطاع الخاص عن طريق البيع أو التأجير بموجب عقود إيجار تمويلي. إلى جانب ذلك، قد تقوم جهات القطاع العام بإنشاء أصول مادية طويلة الأجل وأصول البنية التحتية بموجب شراكة مع جهات قطاع خاص، بحيث تتحمل جهات القطاع الخاص مسؤولية الأصول عن طريق الشراء الفوري أو بموجب عقد تأجير تمويلي بمجرد إكمال هذه الأصول. في بعض الحالات، تنص الترتيبات على فترة سيطرة من قبل القطاع الخاص قبل نقل سند الملكية النظامي والسيطرة على الأصول من قبل القطاع العام – فعلى سبيل المثال، قد تقوم حكومة محلية[2] ببناء مستشفى وتؤجر المرفق لشركة من القطاع الخاص لمدة عشرين عاما بحيث يعود المرفق بعد هذه الفترة ليصبح تحت سيطرة القطاع العام.

48. يجب على المؤجرين إثبات دفعات الإيجار المستحقة بموجب عقد إيجار تمويلي على أنها أصول في قوائم المركز المالي الخاصة بهم. كما يتوجب عليهم عرض هذه الأصول على أنها ذمة مدينة بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

49. بموجب عقد الإيجار التمويلي، تحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية النظامية من المؤجر. ولذلك تعالج دفعات الإيجار المستحقة للمؤجر على أنها تسديد للمبلغ الأصلي والإيراد التمويلي لتعويض المؤجر عن استثماره وخدماته.

[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

الإثبات الأولي

50. غالباً ما يتم تكبد تكاليف مباشرة أولية من قبل المؤجرين، وهي تتضمن مبالغ مثل العمولات، وأتعاب المحاماة، والتكاليف الداخلية الإضافية التي تنسب مباشرة إلى التفاوض على وترتيب عقد الإيجار. وتستثني من هذه التكاليف المصروفات غير المباشرة العامة، مثل تلك المتكبدة من قبل فريق البيع والتسويق. وفيما يخص عقود الإيجار التمويلي بخلاف تلك التي تتضمن المصنّعين المؤجرين أو التجار المؤجرين، تُضمَّن التكاليف المباشرة الأولية في القياس الأولي للإيجار التمويلي المستحق، وتقَلِّل من مبلغ الإيراد المثبت على مدى أجل عقد الإيجار. ويُحدَّد سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة تجعل الإيجار التمويلي المستحق يتضمن التكاليف المباشرة الأولية تلقائياً؛ من ثم فليست هناك حاجة إلى إضافتها بشكل منفصل. تُستثنى التكاليف المتكبدة من قبل المصنّعين المؤجرين أو التجار المؤجرين فيما يخص التفاوض وترتيب عقد الإيجار من تعريف التكاليف المباشرة الأولية. كنتيجة لذلك، تستبعد تلك التكاليف من صافي الاستثمار في عقد الإيجار، وتُثبت كمصروف عند إثبات المكسب أو الخسارة من البيع، والتي تكون في عقد الإيجار التمويلي عادة عند بدء أجل عقد الإيجار.

51. **يجب أن يُثبت إيراد التمويل بنمط يعكس سعر عائد دوري ثابت على صافي استثمار المؤجر بعقد الإيجار التمويلي.**

52. يهدف المؤجر إلى تخصيص إيراد التمويل على مدى أجل العقد على أساس منتظم ومنطقي. ويتوقف تخصيص الإيراد هذا على نمط يعكس عائداً دورياً ثابتاً على صافي استثمار المؤجر بعقد الإيجار التمويلي. أما دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة المحاسبية، مع استبعاد تكاليف الخدمات، فتتم على حساب إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار وذلك لتخفيض كل من المبلغ الأصلي وإيراد التمويل غير المكتسب.

53. تُراجع القيم المقدرة غير المضمونة المتبقية التي تستخدم لحساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار بشكل منتظم. وإذا كان هناك انخفاض في القيمة المقدرة غير المضمونة المتبقية، يُعدَّل تخصيص الإيراد على مدى أجل عقد الإيجار، ويثبت أي انخفاض في المبالغ المستحقة فورًا.

54. **يجب على المصنّعين المؤجرين أو التجار المؤجرين إثبات المكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع الأصول خلال الفترة، وفقاً للسياسة المتبعة من قبل الجهة بالنسبة للمبيعات الفورية.**

55. **إذا استخدمت معدلات فائدة غير حقيقية منخفضة، تُثبت أي مكاسب أو خسائر ناتجة عن بيع الأصول كما لو كان سعر الفائدة السائد في السوق مُطَبَّقاً. يجب إثبات التكاليف المتكبدة من قبل المصنّعين المؤجرين أو التجار المؤجرين للتفاوض على عقد الإيجار وترتيبه كمصروف عند إثبات المكسب أو الخسارة.**

56. قد تقدم جهات القطاع العام التي تصنع الأصول أو تتاجر بها للمشترين المحتملين الخيار لشراء الأصل أو استئجاره. ينشأ عن عقد الإيجار التمويلي لأصل ما والذي يبرمه مصنّع مؤجر أو تاجر مؤجر الأنواع التالية من الإيرادات:

أ. المكسب أو الخسارة بما يعادل المكسب أو الخسارة الناتجة عن بيع مباشر للأصل المؤجر، بسعر البيع العادي، بما يعكس أي خصومات تجارية أو خصومات على الكمية مطبقة؛ و

ب. إيراد التمويل على مدى أجل عقد الإيجار.

57. إن إيراد المبيعات المثبت عند بدء أجل عقد الإيجار التمويلي من قبل مصنّع مؤجر أو تاجر مؤجر هو القيمة العادلة للأصل، أو هو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستحقة للمؤجر، والتي تحتسب بسعر فائدة تجاري، أيهما أقل. أما تكلفة بيع أصل أُثبت عند بدء أجل عقد الإيجار فهي التكلفة، أو القيمة الدفترية إذا كانت مختلفة، للعقار المؤجر، مطروحاً منها القيمة الحالية للقيمة غير المضمونة المتبقية. ويكون الفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المبيعات هو المكسب أو الخسارة الناتجة عن البيع

والتي أُثبتت وفق السياسة المتبعة من قبل الجهة فيما يتعلق بالبيع المباشر للأصول.

58. قد يعرض المصنّعون المؤجرون أو التجار المؤجرون على العملاء في بعض الأحيان أسعار فائدة أقل من أسعار الإقراض العادية. قد ينتج عن استخدام مثل هذه الأسعار زيادة في مجموع إيراد المعاملة الذي يُثبت في وقت البيع. إذا استُخدمت أسعار فائدة منخفضة بشكل غير حقيقي، فإنه يجب إثبات الإيراد كمكاسب أو خسارة ناتجة عن البيع كما لو كان السعر المطبق هو سعر الإقراض العادي للجهة الخاص بهذا النوع من المعاملات.

59. تثبت التكاليف المباشرة الأولية على أنها مصروف عند بدء أجل عقد الإيجار لأنها ترتبط بشكل أساسي بتحقيق المصنع المؤجر أو التاجر المؤجر لمكسب أو خسارة نتيجة البيع.

60. **يجب على المؤجرين الإفصاح عما يلي لعقود الإيجار التمويلي:**

أ. مطابقة بين مجموع إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار بتاريخ القوائم المالية، والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستحقة في تاريخ القوائم المالية. إضافة إلى ذلك، يجب على الجهة الإفصاح عن مجموع إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستحقة في تاريخ القوائم المالية لكل فترة من الفترات التالية:

(1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛ و
(2) أكثر من سنة واحدة ولا يتجاوز خمس سنوات؛ و
(3) أكثر من خمس سنوات؛ و

ب. إيراد التمويل غير المكتسب؛ و
ج. القيم غير المضمونة المتبقية المستحقة لصالح المؤجر؛ و
د. المخصص المتراكم للحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستحقة وغير القابلة للتحصيل؛ و
ه. الإيجارات المحتملة المثبتة في قائمة الأداء المالي؛ و
و. وصف عام لترتيبات الإيجار ذات الأهمية النسبية لدى المؤجر.

61. من المفيد غالبًا الإفصاح عن إجمالي الاستثمار مطروحًا منه الإيراد غير المكتسب في الأعمال الجديدة المضافة خلال الفترة المحاسبية، كمؤشر على نمو الأنشطة التأجيرية، وذلك بعد خصم مبالغ عقود الإيجار الملغاة.

عقود الإيجار التشغيلي

62. **يجب على المؤجرين عرض الأصول الخاضعة لعقود إيجار تشغيلي في قوائم المركز المالي الخاصة بهم وفق طبيعة كل أصل من هذه الأصول.**

63. **يجب إثبات إيراد الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلي على أنه إيراد على أساس قسط ثابت على مدى أجل عقد الإيجار، إلا إذا تم اتباع أساس منتظم آخر يعبر عن النمط الزمنى الذي تتناقص به المنفعة الناتجة عن الأصل المؤجر.**

64. التكاليف، بما في ذلك تكاليف الاستهلاك، التي يتم تكبدها في سبيل اكتساب إيراد الإيجار يتم إثباتها كمصروف. إيراد الإيجار (باستثناء المقبوضات المستحقة عن الخدمات المقدمة، كالتأمين والصيانة) يتم إثباته على أساس القسط الثابت على مدى أجل عقد الإيجار، حتى وإن لم تكن المقبوضات على هذا الأساس، ما لم يتم اتباع أساس منتظم آخر يمثل النمط الزمنى الذي تتناقص فيه المنفعة من الأصل المؤجر.

65. **يجب إضافة التكاليف المباشرة الأولية التي يتكبدها المؤجرون للتفاوض على عقد الإيجار التشغيلي وترتيبه إلى القيمة الدفترية للأصل المؤجر، ويجب إثباتها على أنها مصروف على مدى أجل عقد الإيجار على الأساس نفسه الذي يتم به إثبات إيراد عقد الإيجار.**

.66 **يجب أن تكون سياسة الاستهلاك للأصول المؤجرة القابلة للاستهلاك متسقة مع السياسة العادية التي يتبعها المؤجر في استهلاك أصول مماثلة، ويجب احتساب الاستهلاك وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أيهما ينطبق.**

.67 لكي تحدد الجهة ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة الأصل المؤجر، على الجهة أن تطبق اختبار الهبوط في القيمة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*.

.68 لا يثبت المصنّع المؤجر أو التاجر المؤجر أي مكسب من البيع عند الدخول في عقد إيجار تشغيلي لأن ذلك لا يعادل عملية بيع.

.69 **يجب على المؤجرين الإفصاح عما يلي لعقود الإيجار التشغيلي:**

أ. مجموع الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار المستقبلية بموجب عقد إيجار تشغيلي غير قابل للإلغاء وذلك للفترات التالية:

(1) ما لا يتجاوز سنة واحدة؛ و

(2) أكثر من سنة واحدة ولا يتجاوز خمس سنوات؛ و

(3) أكثر من خمس سنوات؛ و

ب. إجمالي الإيجارات المحتملة المثبت في قائمة الأداء المالي؛ و

ج. وصف عام لترتيبات التأجير الهامة لدى المؤجر.

معاملات البيع وإعادة الاستئجار

.70 تتضمن معاملة البيع وإعادة الاستئجار بيع أصل معين من قبل البائع وإعادة استئجار الأصل نفسه. عادة ما تكون دفعات الإيجار مترابطة مع سعر البيع، لأنه يُتفاوض عليها على أنها مجموعة. وتعتمد المعالجة المحاسبية لعملية البيع وإعادة الاستئجار على نوع عقد الإيجار.

.71 **إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تمويلي، لا يجوز إثبات أي زيادة في متحصلات البيع على القيمة الدفترية فورًا كإيراد للبائع المستأجر، وإنما تؤجل وتستنفد على مدى أجل عقد الإيجار.**

.72 إذا كان عقد إعادة الاستئجار هو عقد إيجار تمويلي، تكون المعاملة عبارة عن وسيلة يقدم من خلالها المؤجر التمويل للمستأجر، ويعتبر الأصل ضماناً. لهذا، فإنه من غير الملائم اعتبار الزيادة في متحصلات البيع على القيمة الدفترية كإيراد، إنما تؤجل هذه الزيادة وتستنفد على مدى أجل عقد الإيجار.

.73 **إذا نتج عن معاملة البيع وإعادة الاستئجار عقد إيجار تشغيلي، وكان من الواضح أن المعاملة تمت بالقيمة العادلة، فإنه يجب إثبات أي مكسب أو خسارة فوراً. إذا كان سعر البيع أقل من القيمة العادلة، يجب إثبات أي مكسب أو خسارة فوراً إلا، إذا عُوّضتِ الخسارة عبر دفعات الإيجار المستقبلية بأقل من سعر السوق، فإن هذا المكسب والخسارة يؤجل ويستنفد بالتناسب مع دفعات الإيجار على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها. أما إذا كان سعر البيع أعلى من القيمة العادلة، فيجب تأجيل هذه الزيادة عن القيمة العادلة واستنفادها على مدى الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها.**

.74 إذا كان عقد إعادة الاستئجار هو عقد إيجار تشغيلي، وكانت دفعات الإيجار وسعر البيع حسب القيمة العادلة، فهذه معاملة بيع عادية ويجب إثبات أي مكسب أو خسارة فوراً.

.75 **بالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي، إذا كانت القيمة العادلة في وقت معاملة البيع وإعادة الاستئجار أقل من القيمة الدفترية للأصل، يجب إثبات خسارة مساوية لقيمة الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة**

العادلة فوراً.

.76 بالنسبة لعقود الإيجار التمويلي، فإن مثل هذا التعديل ليس ضروريا ما لم (أ) يكن هناك هبوط في القيمة، و(ب) يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد* إثبات ذلك الهبوط.

.77 تنطبق متطلبات الإفصاح للمستأجر والمؤجر بشكل متساوٍ على معاملات البيع وإعادة الاستئجار. ويؤدي وصف الالتزامات لترتيبات التأجير ذات الأهمية النسبية إلى الإفصاح عن شروط فريدة أو غير عادية في الاتفاقية أو شروط عملية البيع وإعادة الاستئجار.

.78 قد يُتطلب الإفصاح عن معاملات البيع وإعادة الاستئجار بشكل منفصل وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1.

أحكام انتقالية

.79 [حذفت].

.80 [حذفت].

.81 **يشجع على تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي من قبل الجهات التي قد طبقت أساس الاستحقاق المحاسبي بالفعل والتي تنوي الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام كما أُصدرت ولكنه لا يشترط ذلك. إذا لم يُطبَّق المعيار بأثر رجعي، يُعتبر رصيد أي عقد إيجار تمويلي موجود من السابق أنه قد حدد بالشكل المناسب من قبل المؤجر، ويجب المحاسبة عنه بعد ذلك وفقًا لأحكام هذا المعيار.**

.82 قد يكون للجهات التي قد طبقت أساس الاستحقاق المحاسبي بالفعل، والتي تنوي الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام كما أُصدرت، عقود إيجار تمويلية موجودة من السابق وأثبتت على أنها أصول والتزامات في قائمة المركز المالي. ويشجع على تطبيق هذا المعيار بأثر رجعي على عقود الإيجار التمويلي الموجودة. قد يؤدي التطبيق بأثر رجعي إلى إعادة تقييم الأصول والالتزامات. حيث يشترط إعادة تقييم هذه الأصول والالتزامات فقط عندما يطبق المعيار بأثر رجعي.

.83 [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13].

.84 [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13].

84أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13].

تاريخ السريان

.85 **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل..............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

85أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13]

85ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13].

85ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13].

85د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13].

.86 عندما تتطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق*

لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 (2001)

.87 [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 13].

معيار المحاسبة للقطاع العام 14

"الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 14 "الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية" في الفقرات 1-34. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 14 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 14 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 14 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد:

أ. متى يجب على الجهة أن تُعدل قوائمها المالية بأثر أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية؛ و

ب. الإفصاحات التي يجب على الجهة أن تقدمها عن التاريخ الذي اعتُمِدَ فيه إصدار القوائم المالية، وعن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.

ويتطلب المعيار - أيضاً - ألا تُعِد الجهة قوائمها المالية على أساس الاستمرارية، إذا تبين من الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية أن افتراض الاستمرارية غير مناسب.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تُعِد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والإفصاح عنها.**

3. [حذفت].

4. [حذفت].

تعريفات

5. **يُستخدم المُصطلح التالي في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرينه:**

<u>الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية</u> هي تلك الأحداث، المرغوب فيها وغير المرغوب فيها، التي تحدث بين تاريخ القوائم المالية والتاريخ الذي يُعتمد فيه إصدار القوائم المالية. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث:

أ. تلك التي توفر دليلاً على أوضاع كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية تتطلب تعديلات)؛ و

ب. تلك التي تشير إلى أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية لا تتطلب تعديلات).

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

اعتماد إصدار القوائم المالية

6. لتحديد أي من الأحداث يستوفي تعريف الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، من الضروري تحديد كل من تاريخ القوائم المالية والتاريخ الذي يُعتمد فيه إصدار القوائم المالية. تاريخ القوائم المالية هو آخر يوم في الفترة التي تغطيها القوائم المالية. وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي تُعتمد فيه القوائم المالية من قبل الفرد أو الهيئة الذي لديه/التي لديها صلاحية الموافقة على الصيغة النهائية لتلك القوائم المالية من أجل إصدارها. ويُقَدَّم رأي المراجع حول تلك القوائم المالية النهائية. ويقصد بالأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية جميع الأحداث - سواء كانت مرغوب فيها أو غير مرغوب فيها - التي تقع بين تاريخ القوائم المالية والتاريخ الذي يُعتمد فيه إصدار القوائم المالية، حتى ولو وقعت تلك الأحداث بعد (أ) نشر إعلان عن الفائض أو العجز، أو (ب) اعتماد القوائم المالية لجهة مُسيطر عليها، أو (ج) نشر معلومات أخرى مختارة تتعلق بالقوائم المالية.

7. قد تختلف العملية التي ينطوي عليها إعداد القوائم المالية واعتماد إصدارها باختلاف أنواع الجهات ضمن الدولة وباختلاف الدول. ويمكن أن تعتمد هذه الإجراءات على طبيعة الجهة، وهيكل الهيئة الحاكمة[1]، والمتطلبات النظامية المتعلقة بتلك الجهة، والإجراءات المتبعة لإعداد القوائم المالية والموافقة على صيغتها النهائية. وقد تقع مسؤولية اعتماد القوائم المالية للجهات الحكومية الفردية على عاتق رئيس وكالة الشؤون المالية المركزية[2] (أو مسؤول الشؤون المالية/الحسابات الرئيس مثل المراقب المالي العام[3] أو المحاسب العام). أما مسؤولية اعتماد القوائم المالية الموحدة للحكومة ككل فقد تقع - بشكل مشترك - على عاتق رئيس وكالة الشؤون المالية المركزية (أو مسؤول الشؤون المالية الرئيس، مثل المراقب المالي العام أو المحاسب العام) ووزير المالية (أو من في حكمه).

8. في بعض الحالات، يُتطلب من الجهة أن تقدم قوائمها المالية إلى هيئة أخرى (على سبيل المثال، هيئة تشريعية مثل برلمان[4] أو مجلس محلي) باعتبار ذلك الخطوة النهائية في عملية الاعتماد. وقد يكون لهذه الهيئة سلطة طلب إجراء تغييرات على القوائم المالية المراجعة. وفي حالات أخرى، قد يكون تقديم القوائم المالية إلى هيئة أخرى هو مجرد مسألة بروتوكولية أو إجرائية، وقد لا يكون لتلك الهيئة الأخرى سلطة طلب إجراء تغييرات على القوائم المالية. ويُحدَّد تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية في سياق الدولة المعنية.

الإثبات والقياس

9. قد يُعلن مسؤولون حكوميون منتخبون - خلال الفترة الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية - نوايا الحكومة فيما يتعلق بمسائل معينة. ويعتمد تحديد ما إذا كانت هذه النوايا الحكومية المعلن عنها تتطلب إثباتها على أنها أحداث تتطلب تعديلات أم لا، على (أ) ما إذا كانت تقدم مزيداً من المعلومات حول الأوضاع القائمة في تاريخ القوائم المالية، و(ب) ما إذا كان هناك دليل كاف على أنه يمكن تنفيذ هذه النوايا وأنه سيتم تنفيذها. وفي معظم الحالات، لن يؤدي إعلان النوايا الحكومية إلى إثبات أحداث تتطلب تعديلات في القوائم المالية. وبدلاً من ذلك، تكون هذه النوايا مؤهلة -بشكل عام - للإفصاح عنها على أنها أحداث لا تتطلب تعديلات.

الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تتطلب تعديلات

10. **يجب على الجهة أن تُعَدِّل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تتطلب التعديلات.**

11. فيما يلي أمثلة عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تتطلب تعديلات، والتي تتطلب من الجهة أن تُعدل المبالغ المُثبتة في قوائمها المالية، أو أن تثبت بنوداً لم تكن مُثبتة سابقاً:

أ. البت، بعد تاريخ القوائم المالية، في دعوى قضائية الذي يؤكد أن الجهة كان عليها التزام حاليّ في تاريخ القوائم المالية. وتُعدل الجهة أي مخصص مُثبت سابقاً يتعلق بهذه الدعوى القضائية، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة، أو تُثبت مخصصاً جديداً. ولا تكتفي الجهة بأن تُفصح فقط عن التزام محتمل نظراً لأن البت في الدعوى يُوفر أدلة إضافيّة يجب أن تُؤخَذ في الحسبان، وفقاً للفقرة 24 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19؛ و

---

[1] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".

[2] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو نظرياً وكيل وزارة المالية للشؤون المالية والحسابات، وتحدد الأنظمة أو اللوائح الجهة المختصة باعتماد القوائم المالية في كل جهة حكومية والجهة المختصة باعتماد القوائم المالية الموحدة للدولة.

[3] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو وكيل وزارة المالية للشؤون المالية والحسابات.

[4] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

ب. تلقي معلومات بعد تاريخ القوائم المالية تبين أن أصلاً ما قد هبطت قيمته في تاريخ القوائم المالية، أو أنه يلزم تعديل مبلغ خسارة الهبوط في القيمة المُثبتة سابقاً لذلك الأصل. على سبيل المثال:

(1) عادة يؤكد إفلاس أحد المدينين، الذي يقع بعد تاريخ القوائم المالية، أن خسارة كانت قائمة بالفعل في تاريخ القوائم المالية في حساب ذمة مدينة، وأن الجهة يلزمها تعديل القيمة الدفترية لحساب ذمة مدينة؛ و

(2) قد يقدم بيع المخزون بعد تاريخ القوائم المالية دليلاً على صافي قيمته القابلة للتحقق في تاريخ القوائم المالية؛ و

ج. التحديد الذي يتم بعد تاريخ القوائم المالية لتكلفة أصول اشتريت، أو للمتحصلات من أصول بِيعَت، قبل تاريخ القوائم المالية؛ و

د. التحديد الذي يتم بعد تاريخ القوائم المالية لمبلغ الإيرادات المحصلة خلال فترة القوائم المالية الواجب تقاسمه مع جهة حكومية أخرى بموجب اتفاقية لتقاسم الإيرادات سارية خلال فترة القوائم المالية؛ و

ه. التحديد الذي يتم بعد تاريخ القوائم المالية لدفعات مكافآت الأداء التي ستعطى للموظفين، إذا كان على الجهة التزام حالي نظامي أو ضمني في تاريخ القوائم المالية لتسديد هذه الدفعات كنتيجة لأحداث وقعت قبل ذلك التاريخ؛ و

و. اكتشاف غش أو أخطاء تظهر أن القوائم المالية كانت غير صحيحة.

الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي لا تتطلب تعديلات

12. لا يجوز الجهة أن تُعَدِّل المبالغ المثبتة في قوائمها المالية لتعكس أحداثاً لاحقة لتاريخ القوائم المالية لا تتطلب تعديلات.

13. فيما يلي أمثلة على الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي لا تتطلب تعديلات:

أ. تُطبق الجهة سياسة لإعادة تقييم العقارات بالقيمة العادلة بشكل دوري، ويتبين انخفاض في القيمة العادلة للعقارات بين تاريخ القوائم المالية والتاريخ الذي يُعتمد فيه إصدار القوائم المالية. لا يتعلق الانخفاض في القيمة العادلة – عادة - بحالة العقارات كما في تاريخ القوائم المالية، لكنه يعكس الظروف التي نشأت في الفترة اللاحقة. وبناءً عليه، فعلى الرغم من سياسة الجهة التي تتطلب إعادة التقييم بشكل دوري، لا تُعدِّل الجهة المبالغ المُثبتة للعقارات في قوائمها المالية. وبالمثل، لا تُحدث الجهة المبالغ المُفصح عنها للعقارات كما في تاريخ القوائم المالية، رغم أنه قد يلزمها أن تقوم بإفصاح إضافي بموجب الفقرة 29؛ و

ب. تقرر جهة مسؤولة عن تشغيل برامج خدمات مجتمعية معينة، بعد تاريخ القوائم المالية وقبل أن تُعتمد قوائمها المالية، أن تُقدِّم/ توزع منافع إضافية – بشكل مباشر أو غير مباشر - إلى المشاركين في تلك البرامج. لا تُعدِّل الجهة المصروفات المُثبتة في قوائمها المالية في فترة القوائم المالية الحالية، رغم أن المنافع الإضافية قد تستوفي شروط الإفصاح عنها باعتبارها أحداث لا تتطلب التعديلات بموجب الفقرة 29.

توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة

14. إذا أعلنت الجهة عن توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة بعد تاريخ القوائم المالية، فإنه لا يجوز للجهة أن تثبت هذه التوزيعات على أنها التزام في تاريخ القوائم المالية.

15. قد تنشأ توزيعات الأرباح في القطاع العام عندما، على سبيل المثال، تسيطر جهة قطاع عام على جهة قطاع تجارية، وتوحد القوائم المالية لها، ويوجد في جهة القطاع العام التجارية حصص ملكية لأطراف أخرى تدفع لها توزيعات أرباح. بالإضافة إلى ذلك، تطبق بعض جهات القطاع العام إطاراً للإدارة المالية، على سبيل المثال، نماذج "المشتري المورد"، والذي يتطلب منها دفع توزيعات دخل إلى الجهة المسيطرة

عليها، مثل الحكومة المركزية[5].

16. إذا أُعْلِن عن توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة إلى الملاك (أي أنه أُعتمدت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة وفقاً للإجراء المناسب ولم تعد خاضعة للسلطة التقديرية للجهة) بعد تاريخ القوائم المالية ولكن قبل أن يُعتمد إصدار القوائم المالية، فإنه لا تُثْبَت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة على أنها التزام في تاريخ القوائم المالية نظراً لعدم وجود التزام في ذلك الوقت. ويُفْصَح عن مثل توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة هذه في الإيضاحات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1. لا تتضمن توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة رداً لرأس المال.

الاستمرارية

17. يلزم كل جهة أن تنظر في تحديد ما إذا كان افتراض الاستمرارية يُعد مناسباً. وبالرغم من ذلك، من المرجح أن يكون تقويم الاستمرارية أكثر ملاءمة للجهات الفردية منه للحكومة ككل. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون جهة حكومية فردية مستمرة نظراً لأن الحكومة التي تشكل تلك الجهة جزءًا منها قد قررت تحويل كل أنشطتها إلى جهة حكومية أخرى. وبالرغم من ذلك، فليس لإعادة الهيكلة هذه أي تأثير على تقويم الاستمرارية للحكومة نفسها.

18. **لا يجوز للجهة أن تُعد قوائمها المالية على أساس الاستمرارية، إذا قرر المسؤولون عن إعداد القوائم المالية أو الهيئة الحاكمة بعد تاريخ القوائم المالية، إما (أ) أنه توجد نية لتصفية الجهة أو وقف أعمالها، أو (ب) أنه لا يوجد بديل واقعي سوى القيام بذلك.**

19. عند تقويم ما إذا كان افتراض الاستمرارية يُعد مناسبًا لجهة فردية، قد يلزم المسؤولون عن إعداد القوائم المالية و/أو الهيئة الحاكمة، أن يأخذوا في الحسبان نطاقاً واسعاً من العوامل. وسوف تتضمن هذه العوامل الأداء الحالي والمتوقع للجهة، وأي إعادات هيكلة معلنة أو ممكنة للوحدات التنظيمية، واحتمال استمرار التمويل الحكومي، و – إذا كان ضرورياً - المصادر الممكنة لتمويل بديل.

20. بالنسبة للجهات التي تمول عملياتها - بشكل جوهري - من الموازنة، فإنه – بشكل عام – تكون الاستمرارية موضع تساؤل – فقط - إذا أعلنت الحكومة عن نيتها وقف تمويل الجهة.

21. قد يُتطلب من بعض جهات القطاع العام أن تكون ممولة ذاتياً - بشكل كامل أو جوهري، وأن تسترد تكلفة السلع والخدمات من المستخدمين. بالنسبة لأي من هذه الجهات، قد يعني التدهور في النتائج التشغيلية والمركز المالي بعد تاريخ القوائم المالية أنه يلزمها النظر فيما إذا كان افتراض الاستمرارية ما زال يُعد مناسبًا.

22. إذا لم يَعُد افتراض الاستمرارية مُناسبًا، فإن هذا المعيار يتطلب من الجهة أن تعكس هذا الأمر في قوائمها المالية. ويعتمد تأثير مثل هذا التغير على الظروف الخاصة بالجهة، على سبيل المثال، ما إذا كانت العمليات ستُحوَّل إلى جهة حكومية أخرى، أو ستُباع أو ستُصفَّى. ويُتطلب اتخاذ حكم لتحديد ما إذا كان تغييرٌ في القيمة الدفترية للأصول والالتزامات مطلوبًا.

23. إذا لم يَعُد افتراض الاستمرارية مناسبًا، فإنه من الضروري - أيضاً - النظر فيما إذا كان التغير في الظروف يؤدي إلى نشوء التزامات إضافية أو يُفَعِّل بنوداً في عقود دين تؤدي إلى إعادة تصنيف ديون معينة على أنها التزامات متداولة.

24. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إفصاحات معينة إذا:

---

[5] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

أ. لم تُعَدّ القوائم المالية على أساس الاستمرارية. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 عندما لا تُعَد القوائم المالية على أساس الاستمرارية، وجوب الإفصاح عن هذه الحقيقة، ومعها الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية وسبب أن الجهة لا تُعد منشأة مستمرة؛ أو

ب. كان المسؤولون عن إعداد القوائم المالية على علم، بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية متعلقة بأحداث أو أوضاع قد تلقي شكوكاً كبيرة على قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وقد تنشأ الأحداث أو الأوضاع التي تتطلب إفصاحاً بعد تاريخ القوائم المالية. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 أن يُفصَح عن مثل حالات عدم التأكد هذه.

إعادة الهيكلة

.25 إذا انطبق تعريف الأحداث التي لا تتطلب تعديلات على إعادة هيكلة مُعلن عنها بعد تاريخ القوائم المالية، يتم القيام بالإفصاحات المناسبة وفقاً لهذا المعيار. وتوجد إرشادات حول إثبات المخصصات المرتبطة بإعادة الهيكلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 19. لا تجعل إعادة الهيكلة قدرة الجهة على الاستمرار كمنشأة مستمرة موضعَ تساؤل، لمجرد أن إعادة تنطوي على استبعاد أحد مكونات الجهة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت إعادة هيكلة مُعلن عنها بعد تاريخ القوائم المالية تعني أن الجهة لم تَعُد منشأة مستمرة، فإن طبيعة ومبالغ الأصول والالتزامات المثبتة قد تتغير.

الإفصاح

الإفصاح عن تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية

.26 **يجب على الجهة أن تُفصح عن التاريخ الذي اعتُمد فيه إصدار القوائم المالية، وعمن اعتمد إصدارها. وإذا كان لهيئة أخرى سلطة تعديل القوائم المالية بعد إصدارها، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

.27 من المهم للمستخدمين أن يعرفوا متى اعتُمِد إصدار القوائم المالية، نظراً لأن القوائم المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ. كما أنه من المهم – أيضًا - للمستخدمين أن يعرفوا الظروف النادرة التي يكون فيها لأي أشخاص أو مؤسسات صلاحية تعديل القوائم المالية بعد إصدارها. ومن الأمثلة على الأشخاص أو الهيئات التي قد يكون لها سلطة تعديل القوائم المالية بعد إصدارها: الوزراء، أو الحكومة التي تُشَكِّل الجهة جزءًا منها، أو البرلمان، أو هيئة ممثلين منتخبة. إذا أجريت تغيرات على القوائم المالية، تُعد القوائم المالية المعدلة المجموعة جديدة من القوائم المالية.

تحديث الإفصاح عن الأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية

.28 **إذا حصلت الجهة - بعد تاريخ القوائم المالية ولكن قبل أن يُعتمد إصدار القوائم المالية - على معلومات عن الأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية، فإنه يجب على الجهة أن تُحَدِّث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الأوضاع، في ضوء المعلومات الجديدة.**

.29 في بعض الحالات، يلزم الجهة أن تُحدث الإفصاحات في قوائمها المالية لتعكس المعلومات المُستلمة بعد تاريخ القوائم المالية ولكن قبل التاريخ الذي يُعتمد فيه إصدار القوائم المالية، حتى ولو لم تؤثر المعلومات على المبالغ التي أثبتتها الجهة في قوائمها المالية. ومثال على الحاجة إلى تحديث الإفصاحات هو عندما ُتاح دليل بعد تاريخ القوائم المالية على التزام كان قائماً في تاريخ القوائم المالية. فبالإضافة إلى النظر فيما إذا كان ينبغي على الجهة أن تثبت مخصصاً، فإن الجهة تُحدث إفصاحاتها عن الالتزام المحتمل في ضوء ذلك الدليل.

الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي لا تتطلب تعديلات

.30 **إذا كانت الأحداث التي لا تتطلب تعديلات بعد تاريخ القوائم المالية هي أحداث ذات أهمية نسبية، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على أساس القوائم المالية. ومن ثم، يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل فئة ذات أهمية نسبية من الأحداث اللاحقة لتاريخ**

القوائم المالية التي لا تتطلب تعديلات:

أ. طبيعة الحدث؛ و

ب. تقدير لأثره المالي، أو النص على أن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

31. فيما يلي أمثلة على الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي لا تتطلب تعديلات والتي من شأنها - بشكل عام - أن ينتج عنها إفصاح:

أ. انخفاض كبير غير عادي في قيمة العقارات المسجلة بالقيمة العادلة، إذا كان هذا الانخفاض غير متعلق بحالة العقارات في تاريخ القوائم المالية، ولكنه ناتج عن ظروف نشأت منذ تاريخ القوائم المالية؛ و

ب. تقرر الجهة - بعد تاريخ القوائم المالية - أن تقّدم/تَوَزّع منافع إضافية كبيرة في المستقبل - بشكل مباشر أو غير مباشر - إلى مشاركين في برامج خدمات مجتمعية تُشَغِّلُها الجهة، ويكون لتلك المنافع الإضافية تأثير رئيس على الجهة؛ و

ج. تجميع رئيس لعمليات في القطاع العام (يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 40، تجميع العمليات في القطاع العام إفصاحات محددة في مثل هذه الحالات)، أو استبعاد جهة مسيطر عليها رئيسة، أو الإسناد الخارجي لجميع أو لما يقارب جميع الأنشطة التي تتولاها حالياً جهة بعد تاريخ القوائم المالية؛ و

د. إعلان خطة لعدم استمرار عملية أو برنامج رئيس، أو استبعاد أصول، أو تسوية التزامات تعود إلى عملية غير مستمرة أو برنامج رئيس غير مستمر، أو الدخول في ترتيبات ملزمة لبيع مثل هذه الأصول أو لتسوية مثل هذه الالتزامات؛ و

ه. مشتريات رئيسة لأصول أو استبعادات رئيسة لأصول؛ و

و. دمار مبنى رئيس بفعل حريق بعد تاريخ القوائم المالية؛ و

ز. إعلان أو بدء تنفيذ إعادة هيكلة رئيسة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 19)؛ و

ح. سن تشريع لإعفاء منشآت أو أفراد من قروض ممنوحة لهم كجزء من برنامج ما؛ و

ط. حدوث تغيرات كبيرة - بشكل غير عادي - بعد تاريخ القوائم المالية - في أسعار الأصول أو أسعار صرف العملات الأجنبية؛ و

ي. في حال الجهات الخاضعة لضريبة الدخل أو ما يعادلها، سن أو إعلان تغييرات في معدلات الضريبة أو أنظمة الضريبة بعد تاريخ القوائم المالية، يكون لها أثر مهم على الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية الحالية والمؤجلة (توجد إرشادات المحاسبة عن ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل)؛ و

ك. الدخول في ارتباطات مهمة أو التزامات محتملة، مثلاً بإصدار ضمانات مهمة بعد تاريخ القوائم المالية؛ و

ل. البدء في دعوى قضائية رئيسة تنشأ - فقط - عن أحداث وقعت بعد تاريخ القوائم المالية.

تاريخ السريان

32. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

32أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 14].**

32ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 14].**

32ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 14].**

32د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 14].**

32هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 14].**

33. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 14 (2001)

34. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 14].

معيار المحاسبة للقطاع العام 16

"العقارات الاستثمارية"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 16 "العقارات الاستثمارية" في الفقرات 1-103. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 16 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، و"إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام". ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 16 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 16 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. **هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.**

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن العقارات الاستثمارية.**

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. ينطبق هذا المعيار للمحاسبة عن العقارات الاستثمارية، بما في ذلك (أ) القياس في القوائم المالية لمستأجر العقارات الاستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي، و(ب) القياس في القوائم المالية لمؤجر العقارات الاستثمارية والمستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي. لا يتناول هذا المعيار الأمور التي تم تناولها في معيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*، بما في ذلك:
   أ. تصنيف عقود الإيجار على أنها عقود إيجار تمويلية أو إيجار تشغيلية؛ و
   ب. إثبات إيراد الإيجار المحقق من العقارات الاستثمارية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*)؛ و
   ج. القياس في القوائم المالية لمستأجر حصص عقارية محتفظ بها بموجب عقد إيجار يُحاسب عنه على أنه عقد إيجار تشغيلي؛ و
   د. القياس لصافي استثمار عقد إيجار تمويلي في القوائم المالية للمؤجر؛ و
   ه. المحاسبة عن معاملات البيع وإعادة الاستئجار؛ و
   و. الإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية والإيجار التشغيلية.

6. لا ينطبق هذا المعيار على:
   أ. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*)؛ و
   ب. حقوق التعدين واحتياطيات المعادن مثل النفط، الغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المماثلة.

تعريفات

7. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

القيمة الدفترية (لغرض هذا المعيار) هي المبلغ الذي يُثبت به الأصل في قائمة المركز المالي.

التكلفة هي المبلغ المدفوع من النقد أو معادلات النقد أو القيمة العادلة لمقابل آخر قُدِّم لاقتناء أصل في وقت اقتناء الأصل أو إنشائه.

عقار استثماري هو عقار (أرض أو مبنى – أو جزء من مبنى – أو كلاهما) محتفظ به من قبل الجهة لكسب إيجارات أو انتظاراً لارتفاع قيمته، أو للسببين معاً، بخلاف العقار المحتفظ به:
   أ. للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لأغراض إدارية؛ أو
   ب. للبيع ضمن السياق المعتاد لعمليات الجهة.

العقارات التي يشغلها المالك هي العقارات المحتفظ بها (من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو تقديم الخدمات، أو لأغراض إدارية.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الحصة العقارية المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي

8. **يجوز تصنيف، والمحاسبة عن، الحصة العقارية المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي على أنها عقار استثماري، فقط إذا، (أ) كان العقار يستوفي تعريف العقار الاستثماري، و(ب) استخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات 42-64 للأصل المثبت. ويكون بديل التصنيف هذا متاحاً على أساس كل عقار على حدة. مع ذلك، فإنه عند اختيار بديل التصنيف هذا لحصة عقارية محتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي، يُحاسَب عن جميع العقارات المصنفة على أنها عقارات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة. وعند اختيار بديل التصنيف هذا، تُضَمن أي حصة مصنفة على هذا النحو في الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات 85-89.**

العقارات الاستثمارية

9. يجوز لجهات القطاع العام الاحتفاظ بعقارات لكسب الإيجار وانتظاراً لارتفاع قيمتها في عدد من الحالات. فعلى سبيل المثال، قد تؤسَّس جهة قطاع عام لإدارة محفظة عقارات حكومية على أساس تجاري. في هذه الحالة، تعرف العقارات التي تحتفظ بها هذه الجهة بالعقارات الاستثمارية، بخلاف العقارات التي يحتفظ بها بغرض إعادة البيع في السياق المعتاد للعمليات. قد تحتفظ جهات قطاع عام أخرى بعقارات لكسب الإيجارات أو ارتفاع القيمة، واستخدام النقد المولد لتمويل أنشطتها الأخرى (أداء الخدمات). فعلى سبيل المثال، قد تتملك جامعة أو حكومة محلية[1] مبنى لغرض تأجيره على أساس تجاري لأطراف خارجية لتوليد النقد، وليس لإنتاج أو توريد سلع أو خدمات. هذا النوع من العقارات يلبي أيضاً تعريف العقارات الاستثمارية.

10. يتم الاحتفاظ بالعقارات الاستثمارية لكسب الإيجارات أو انتظاراً لارتفاع قيمتها، أو كليهما. لذلك، فإن العقارات الاستثمارية تولد تدفقات نقدية أكثر من غيرها من الأصول الأخرى التي تحتفظ بها الجهة. هذا ما يميز العقارات الاستثمارية عن غيرها من الأراضي أو المباني التي تسيطر عليها جهات القطاع العام، بما في ذلك العقارات التي يشغلها المالك. وقد يولد توريد السلع والخدمات (أو استخدام العقارات لأغراض إدارية) تدفقات نقدية أيضًا. فعلى سبيل المثال، قد تستخدم جهات القطاع العام مبنى معيناً لتقديم السلع والخدمات لمستقبليها مقابل تغطية كاملة أو جزئية للتكلفة. وبالرغم من ذلك، يُحتفَظ بالمبنى لتسهيل إنتاج السلع والخدمات، في حين لا تعزى التدفقات النقدية للمبنى فحسب، وإنما للأصول الأخرى المستخدمة في عملية الإنتاج أو التوريد أيضاً. ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*، على العقارات التي يشغلها المالك.

11. يوجد في بعض الدول، ترتيبات إدارية معينة كسيطرة جهة على أصل مملوك نظاماً من قبل جهة أخرى. فعلى سبيل المثال، قد تسيطر وزارة وتحاسب في سجلاتها عن مبانٍ معينة تملكها الدولة نظاماً. في مثل هذه الحالات، تعني الإشارة إلى العقارات التي يشغلها المالك تلك العقارات التي تشغلها الجهة التي تقوم بإثبات هذه العقارات في قوائمها المالية.

---

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

12. فيما يلي أمثلة على العقارات الاستثمارية:

أ. الأرض المحتفظ بها انتظاراً لارتفاع القيمة على المدى الطويل وليس لبيعها على المدى القصير في السياق المعتاد للعمليات. ومثال ذلك، الأرض التي يحتفظ بها مستشفى لارتفاع القيمة والتي يجوز بيعها في وقت في المستقبل يكون فيه بيعها نافعاً.

ب. الأرض التي يحتفظ بها لاستخدامات مستقبلية غير محددة حالياً. (إذا لم تكن الجهة قد قررت أنها ستستخدم الأرض كعقار يشغله المالك، بما في ذلك إشغالها لتقديم خدمات كتلك التي تقدمها المحميات الطبيعية للأجيال الحالية والمستقبلية، أو لبيعها على المدى القصير ضمن السياق العادي للعمليات، فإن الأرض تُعد محتفظاً بها انتظاراً لارتفاع قيمتها).

ج. المبنى الذي تملكه الجهة (أو الذي تحتفظ به الجهة بموجب عقد إيجار تمويلي) والذي يُؤجر بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، قد تمتلك جامعة مبنى تؤجره على أساس تجاري لأطراف خارجية.

د. المبنى الخالي لكن يحتفظ به لتأجيره بموجب عقد أو أكثر من عقود الإيجار التشغيلية على أساس تجاري لأطراف خارجية.

ه. العقار الذي يُنشأ أو يُطوَّر بغرض استخدامه مستقبلاً كعقار استثماري.

13. فيما يلي أمثلة على البنود التي لا تعد عقارات استثمارية ومن ثم لا تندرج ضمن نطاق هذا المعيار:

أ. العقارات المحتفظ بها بغرض البيع خلال السياق المعتاد للعمليات أو أثناء عملية الإنشاء أو التطوير لمثل هذا البيع (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*). فعلى سبيل المثال، قد تعزز حكومة بلدية إيرادها من الضرائب والرسوم بشكل روتيني من خلال شراء وبيع العقارات، وفي هذه الحالة تصنف العقارات التي يحتفظ بها حصرياً بهدف استبعادها في المستقبل القريب أو تطويرها لإعادة بيعها على أنها مخزون. قد تبيع وزارة إسكان جزءًا من مخزون المساكن لديها خلال السياق المعتاد لعملياتها نتيجة التغير في الخصائص الديموغرافية، وفي هذه الحالة يصنف أي مسكن يحتفظ به لغرض البيع في هذه الحالة على أنه مخزون.

ب. العقارات التي تُنشأ أو تطوَّر بالنيابة عن أطراف ثالثة. ومثال ذلك، قد تبرم وزارة أشغال وخدمات عقود إنشاء مع جهات من خارج حكومتها (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*).

ج. العقارات التي يشغلها المالك (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17) بما في ذلك (من بين أمور أخرى) العقارات التي يُحتفظ بها لغرض استخدامها في المستقبل على أنها عقارات التي يشغلها المالك، والعقارات التي يُحتفظ بها لغرض تطويرها في المستقبل واستخدامها لاحقًا على أنها عقارات التي يشغلها المالك، إلى جانب العقارات التي يشغلها الموظفون كالإسكان المخصص للموظفين العسكريين (سواءً دفع هؤلاء الموظفون الإيجار بما يتناسب مع أسعار السوق أم لا) والعقارات التي يشغلها المالك لحين استبعادها.

د. [حذفت].

ه. العقارات المؤجرة لجهة أخرى بموجب عقد إيجار تمويلي.

و. العقارات التي يُحتفظ بها لتقديم خدمة اجتماعية والتي تولد تدفقات نقدية داخلة. على سبيل المثال، قد تحتفظ وزارة إسكان بمخزون مساكن كبيرة تستخدمها لتقديم إسكان للعائلات ذات الدخل المنخفض بسعر أقل من سعر الإيجارات السائدة في السوق. في هذه الحالة، يحتفظ بالعقارات لتقديم خدمات إسكانية وليس لتحصيل الإيجارات أو انتظاراً لارتفاع قيمتها، وأي إيراد إيجار ناتج هو إيراد عرضي للأغراض التي يحتفظ بهذه العقارات من أجلها. ولا تعتبر مثل هذه العقارات "عقارات استثمارية" ويُحاسَب عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.

ز. العقارات التي يحتفظ بها لأغراض استراتيجية وتتم المحاسبة عنها وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.

14. في العديد من الدول، تحتفظ جهات القطاع العام بالعقارات لتحقيق أهداف أداء الخدمات وليس لكسب الإيجار أو انتظاراً لارتفاع قيمتها. وفي مثل هذه الحالات، لا تستوفي العقارات تعريف العقارات الاستثمارية. مع ذلك، ينطبق هذا المعيار عندما تحتفظ إحدى جهات القطاع العام بالعقارات لكسب الإيجار أو انتظاراً لارتفاع قيمتها. تحتفظ جهات القطاع العام في بعض الحالات ببعض العقارات تتضمن (أ) جزءًا محتفظ به لكسب الإيجار أو لارتفاع القيمة وليس لتقديم الخدمات، و(ب) جزء آخر يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية. مثال على ذلك، قد يتملك مستشفى أو جامعة مبنى بحيث يُستخدم جزء منه لأغراض إدارية ويؤجَّر الجزء الآخر شققاً على أساس تجاري. إذا كان من الممكن بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل (أو تأجيرها بموجب عقد إيجار تمويلي بشكل منفصل)، تقوم الجهة بمحاسبة كل جزء من هذه الأجزاء بشكل منفصل. أما إذا لم يكن من الممكن بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل، يعد هذا المبنى على أنه عقار استثماري فقط إذا احتُفظ بجزء غير مهم منه ليستخدم في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية.

15. في بعض الحالات، تقدم جهة ما خدمات ثانوية لشاغلي العقارات التي تحتفظ بها. وتتعامل الجهة مع مثل هذه العقارات على أنها عقارات استثمارية عندما لا تكون الخدمات المقدمة مهمة للترتيب ككل. من الأمثلة على ذلك (أ) عندما تتملك جهة حكومية مكتباً في مبنى يحتفظ به حصريًّا لأغراض التأجير على أساس تجاري، و(ب) تقوم بتقديم خدمات الأمن والصيانة للمستأجرين الذين يشغلون هذا المبنى أيضًا.

16. في حالات أخرى، تكون الخدمات المقدمة مهمة. فعلى سبيل المثال، قد تتملك الحكومة فندقاً أو نزلاً تديره من خلال وكالة إدارة العقارات العامة التابعة لها. وهنا تكون الخدمات المقدمة للضيوف جزءاً مهماً من الترتيب ككل. لذلك، يعتبر الفندق أو النزل الذي يديره المالك من العقارات التي يشغلها المالك، وليس من العقارات الاستثمارية.

17. قد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت الخدمات الثانوية مهمة لدرجة عدم تصنيف العقارات على أنها عقارات استثمارية. فعلى سبيل المثال، قد تقوم حكومة أو جهة حكومية تملك فندقاً بتحويل بعض المسؤوليات لأطراف خارجية بموجب عقد إدارة. وتتنوع شروط عقود الإدارة بشكل كبير. فمن جهة، قد تكون الحكومة أو الجهة الحكومية بمثابة مستثمر سلبي في الجوهر. من جهة أخرى، قد تقوم هذه الحكومة أو الجهة الحكومية إلى إسناد بعض الوظائف اليومية إلى جهات أخرى، في حين تتعرض بدرجة كبيرة للتقلبات في التدفقات النقدية المولدة عن عمليات هذا الفندق.

18. يلزم اللجوء إلى الحكم لتحديد ما إذا كانت العقارات هي عقارات استثمارية، وتقوم الجهة بوضع ضوابط لممارسة ذلك الحكم باتساق وفقاً لتعريف العقارات الاستثمارية، والإرشادات الواردة في الفقرات 9-17. تتطلب الفقرة 86(ج) من الجهة الإفصاح عن هذه الضوابط عند صعوبة التصنيف.

18أ. هناك حاجة أيضاً إلى الحكم لتحديد ما إذا كان اقتناء عقار استثماري هو اقتناء لأصل أو مجموعة من الأصول أو تجميع عمليات في القطاع العام ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*. ينبغي الرجوع إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 40 لتحديد ما إذا كان الاقتناء هو تجميع عمليات في القطاع العام. وتتعلق المناقشة الواردة في الفقرات 9-18 من هذا المعيار بما إذا كانت العقارات هي عبارة عن عقار الذي يشغله مالك أو عقار استثماري وليس لتحديد ما إذا كان اقتناء العقارات هو تجميع عمليات في القطاع العام كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 40. يتطلب تحديد ما إذا كانت معاملة محددة تستوفي تعريف تجميع عمليات في القطاع العام على النحو المحدد في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 وتتضمن عقار استثماري كما هو معرف في هذا المعيار، التطبيقَ المنفصل لكلا المعيارين.

19. تتملك الجهة في بعض الحالات عقارات مؤجرة، ومشغولة من قبل، الجهة المسيطرة أو من قبل جهة أخرى مسيطر عليها. ولا تصنف العقارات على أنها عقارات استثمارية في القوائم المالية الموحدة، وذلك لأن هذه العقارات من منظور الجهة الاقتصادية ككل هي عقارات يشغلها المالك. مع ذلك، من منظور الجهة التي تملك هذه العقارات، فهي تعتبر عقارات استثمارية إذا لبّت التعريف الوارد في الفقرة رقم 7. لذلك، فإن المؤجر يتعامل مع العقارات على أنها عقارات استثمارية في قوائمه المالية الفردية. وقد تنتج مثل هذه الحالة عندما تؤسس الحكومة هيئة إدارة عقارات تكون مسؤولة عن إدارة المباني الحكومية، حيث تؤجر المباني لجهات حكومية أخرى على أساس تجاري. وفي القوائم المالية الخاصة بجهة إدارة العقارات، تحاسب العقارات على أنها عقارات استثمارية. مع ذلك، تتم المحاسبة عن العقارات في القوائم المالية الموحدة الخاصة بالحكومة، على أنها عقارات، آلات، ومعدات وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.

الإثبات

20. **يجب إثبات العقارات الاستثمارية على أنها أصل عندما، فقط عندما:**
   أ. يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة متوقعة إلى الجهة من هذه العقارات؛ و
   ب. يمكن قياس تكلفة القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بموثوقية[2].

21. عند تحديد ما إذا كان بند ما يحقق الضابط الأول للإثبات، تحتاج الجهة إلى تقويم درجة التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المتوقعة على أساس البيانات المتوفرة في وقت الإثبات الأولي. عند التأكد من وجود تدفق لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة متوقعة إلى الجهة، يصبح من الضروري الحصول على ضمان بأن الجهة ستحصل على العوائد المرتبطة بالأصل، وأنها ستتحمل المخاطر المرتبطة به. لا يتوفر هذا الضمان عادة إلا عندما تحصل الجهة على العوائد وتتحمل المخاطر. قبل حدوث هذا، يمكن إلغاء معاملة اقتناء الأصل دون التعرض لجزاءات مهمة، ومن ثم لا يُثْبَت الأصل.

22. يتحقق الضابط الثاني للإثبات في الغالب بسهولة لأن معاملة التبادل لإثبات شراء الأصل تحدد تكلفته. كما هو محدد في الفقرة 27 من هذا المعيار، في ظل ظروف معينة يجوز اقتناء العقارات الاستثمارية دون تكلفة أو بمقابل رمزي. وفي مثل هذه الحالات، تكون التكلفة هي القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية كما في تاريخ الاقتناء.

23. تُقَوّم الجهة بموجب مبدأ الإثبات هذا جميع تكاليف عقاراتها الاستثمارية في وقت تكبدها. تتضمن هذه التكاليف كلاً من التكاليف التي يتم تكبدها بشكل أولي لاقتناء عقارات استثمارية، والتكاليف التي يتم تكبدها لاحقًا لإضافة إلى، أو إحلال جزء من، العقار أو صيانته.

24. بموجب مبدأ الإثبات في الفقرة 20، لا تقوم الجهة بإثبات تكاليف الصيانة اليومية للعقار ضمن القيمة الدفترية للعقار الاستثماري. بل تُثْبت هذه التكاليف في العجز أو الفائض عند تكبدها. تتضمن تكاليف الصيانة اليومية بشكل رئيس تكاليف العمالة والمهمات، وقد تتضمن تكاليف قطع ثانوية. يوصف الغرض من هذه النفقات غالباً على أنه إصلاح وصيانة العقارات.

25. قد تُقتنى أجزاء من العقارات الاستثمارية من خلال الإحلال. على سبيل المثال، قد تكون الجدران الداخلية احلالات للجدران الأصلية. بموجب مبدأ الإثبات، تقوم الجهة بإثبات تكلفة إحلال جزء من عقار

---

2 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

استثماري قائم في القيمة الدفترية للعقار الاستثماري في الوقت الذي تُتكبد فيه تلك التكلفة إذا استوفيت ضوابط الإثبات. يُلغى إثبات القيمة الدفترية لتلك الأجزاء التي يتم إحلالها وفقًا لأحكام إلغاء الإثبات المنصوص عليها في هذا المعيار.

القياس عند الإثبات

26. **يجب قياس العقارات الاستثمارية أولياً بتكلفتها (يجب تضمين تكاليف المعاملة في هذا القياس الأولي).**

27. **عندما تُقتنى عقارات استثمارية من خلال المعاملات غير التبادلية، تُقاس تكلفتها بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.**

28. تتكون تكلفة العقارات الاستثمارية المشتراة من سعر الشراء وأي نفقات تعزى لها مباشرة. تتضمن هذه النفقات، على سبيل المثال، الأتعاب المهنية عن الخدمات النظامية، ضرائب تحويل ملكية العقارات، وتكاليف المعاملة الأخرى.

29. [حذفت].

30. لا تزداد تكلفة العقارات الاستثمارية بأي مما يلي:
أ. تكاليف بدء التشغيل (إلا إذا كانت ضرورية لجعل العقار في الحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة التي المقصودة من قبل الإدارة)؛ أو
ب. الخسائر التشغيلية المتكبدة قبل تحقيق العقارات الاستثمارية للمستوى المخطط له من الإشغال؛ أو
ج. المبالغ غير العادية للفاقد من المواد، العمالة والموارد الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير العقارات.

31. إذا أُجلت المدفوعات مقابل العقارات الاستثمارية، تكون التكلفة هي السعر النقدي أو ما يعادله. يُثبت الفرق بين هذا المبلغ ومجموع المدفوعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان.

32. يجوز اقتناء العقارات الاستثمارية من خلال معاملات غير تبادلية. على سبيل المثال، قد تحول حكومة وطنية[3] مبنى فائضاً عن الحاجة دون مقابل لجهة حكومية محلية، وهي تقوم بدورها بتأجيره حسب أسعار السوق. كما يجوز أيضاً اقتناء العقارات الاستثمارية من خلال معاملات غير تبادلية عبر ممارسة سلطة المصادرة. وفي مثل هذه الظروف، تكون تكلفة العقارات هي قيمتها العادلة في تاريخ اقتنائها.

33. عندما تثبت جهة العقارات الاستثمارية أولياً بقيمتها العادلة وفقاً للفقرة 27، تكون القيمة العادلة هي تكلفة هذه العقارات. قد تقرر الجهة، بعد الإثبات الأولي، تطبيق نموذج القيمة العادلة (الفقرات 42-64) أو نموذج التكلفة (الفقرة 65).

34. **تكون التكلفة الأولية لحصة في عقار محتفظ به بموجب عقد الإيجار والمصنف على أنه عقار استثماري، كما هو محدد عليه في الفقرة 28 من معيار المحاسبة للقطاع العام 13 لعقد الإيجار التمويلي، أي أنه يُثبت الأصل بالقيمة العادلة للعقار أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار – أيهما أقل. يُثبت مبلغ مقابل على أنه التزام وفقًا لنفس تلك الفقرة.**

35. تُعامل أي علاوة مدفوعة لعقد الإيجار على أنها جزء من الحد الأدنى لدفعات الإيجار لهذا الغرض، ومن ثم تُضمَّن في تكلفة الأصل، لكنها تُستبعَد من الالتزام. إذا تم تصنيف حصة في عقار محتفظ به

[3] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

بموجب عقد الإيجار على أنها عقار استثماري، فإن البند الذي يُحاسب عنه بالقيمة العادلة هو تلك الحصة وليس العقار محل العقد. تبين الفقرات 42-61 الإرشادات حول تحديد القيمة العادلة لحصص العقارات فيما يخص نموذج القيمة العادلة. وتتعلق تلك الإرشادات أيضاً بتحديد القيمة العادلة عندما تُستخدم تلك القيمة على أنها التكلفة لأغراض الإثبات الأولي.

36. يجوز اقتناء عقارات استثمارية مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويشير النقاش التالي إلى عملية مبادلة أصل غير نقدي مقابل آخر، ولكنه ينطبق أيضاً على جميع التبادلات المذكورة في الجملة السابقة. تُقاس تكلفة مثل هذا العقار الاستثماري بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر معاملة التبادل للجوهر التجاري أو (ب) يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية. ويتم قياس الأصل الذي اقتُني بهذه الطريقة حتى وإن كانت الجهة لا تستطيع أن تلغي فوراً إثبات الأصل المتنازل عنه. إذا لم يتم قياس الأصل الذي اقتُني بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

37. تحدد الجهة ما إذا كان لدى المعاملة التبادلية جوهر تجاري من خلال دراسة الحد الذي يتوقع فيه تغير تدفقاتها النقدية المستقبلية وخدماتها المتوقعة نتيجة للمعاملة. ويكون المعاملات التبادلية لديها جوهر تجاري إذا:
   أ. كان التكوين العام (المخاطرة، التوقيت، والمبلغ) للتدفقات النقدية للأصل المستلم أو الخدمات المتوقعة للأصل المستلم يختلف عن التكوين العام للتدفقات النقدية أو الخدمة المتوقعة للأصل المنقول؛ أو
   ب. تغيرت القيمة الخاصة بالجهة للجزء من عملياتها المتأثر بالمعاملة كنتيجة للتبادل؛ و
   ج. كان الفرق بين (أ) و(ب) مهماً مقارنة بالقيمة العادلة للأصول المتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كان لدى المعاملة التبادلية جوهر تجاري، ينبغي أن تعكس القيمة الخاصة بالجهة للجزء من عملياتها المتأثر بالمعاملة التدفقات النقدية بعد الضريبة، في حال انطباق الضريبة. يمكن أن تكون نتيجة هذه التحليلات واضحة دون أن تضطر الجهة للقيام بحسابات تفصيلية.

38. تكون القيمة العادلة للأصل، الذي لا توجد له معاملات مثيله في السوق، قابلة للقياس بموثوقية إذا (أ) كان التغير في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة غير مهم لذلك الأصل أو (ب) إذا كان من الممكن على نحو معقول تقدير احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع في هذا المدى واستخدامها في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت الجهة قادرة على تحديد القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية، عندئذ تُستخدم القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم واضحة بشكل أكبر.

القياس بعد الإثبات

السياسة المحاسبية

39. **مع الاستثناء الموضح في الفقرة 43، على الجهة أن تختار نموذج القيمة العادلة المبين في الفقرات 42-64 أو نموذج التكلفة الوارد في الفقرة 65 كسياسة محاسبية لها، ويتوجب عليها تطبيق تلك السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية.**

40. ينص معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* على إمكانية إجراء تغيير اختياري في السياسة المحاسبية فقط إذا نتج عن التغيير تقديم القوائم المالية لمعلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة عن آثار المعاملات، الأحداث الأخرى أو الأوضاع على المركز المالي للجهة، أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية. من غير المحتمل أن ينتج عن التغيير من نموذج القيمة العادلة إلى نموذج التكلفة تحقيق عرض أكثر ملاءمة.

41. يتطلب هذا المعيار من جميع الجهات تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية، لغرض القياس (إذا قامت الجهة باستخدام نموذج القيمة العادلة) أو الإفصاح (إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة). تشجع الجهة، ولكن لا يتطلب منها، أن تحدد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية على أساس تقييم من قبل مقيّم مستقل لديه مؤهلات مهنية معترف بها وذات علاقة ولديه خبرة حديثة في موقع ونوعية العقارات الاستثمارية التي يتم تقييمها.

نموذج القيمة العادلة

42. **بعد الإثبات الأولي، يتوجب على الجهة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية بالقيمة العادلة، لها باستثناء الحالات التي ورد وصفها في الفقرة 62.**

43. **عندما تكون الحصة في عقار محتفظ به من قبل مستأجر بموجب عقد إيجار تشغيلي مصنفة على أنها عقار استثماري بموجب الفقرة 8، لا يكون تطبيق الفقرة 39 اختيارياً؛ ويجب تطبيق نموذج التكلفة على الحصة في العقارات.**

44. **يجب إثبات المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقارات في الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها.**

45. القيمة العادلة لعقار استثماري هي السعر الذي يتم نظيره مبادلة عقار بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا (انظر الفقرة 7). يستبعد من القيمة العادلة تحديدًا السعر المقدر المتضخم فيه أو المخفض نتيجة شروط أو ظروف خاصة مثل ترتيبات الإيجار التمويلي، عمليات البيع وإعادة الاستئجار، الاعتبارات الخاصة أو الامتيازات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.

46. تحدد الجهة القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف المعاملة التي من الممكن أن تتكبدها في عملية البيع أو عملية استبعاد أخرى.

47. **يجب أن تعكس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية أوضاع السوق في تاريخ القوائم المالية.**

48. تكون القيمة العادلة خاصة بوقت كما في تاريخ محدد. ونظراً لأن أوضاع السوق قد تتغير، فإن القيمة المعروضة للقيمة العادلة قد تكون غير صحيحة أو غير ملائمة إذا تم تقديرها في وقت آخر. يفترض تعريف القيمة العادلة أيضاً التبادل المتزامن وإنجاز العقد للبيع دون أي تغيرات في السعر، والتي من الممكن أن تتم في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا إذا كانت التبادل وإنجاز العقد ليس متزامنًا.

49. تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، من بين أشياء أخرى، إيراد الإيجار لعقود إيجار حالية وافتراضات معقولة ومؤيدة تمثل ما يفترضه الأطراف المطلعة والراغبين في التعامل عن إيراد الإيجار من عقود الإيجار المستقبلية في ضوء الأوضاع الحالية. كما تعكس أيضاً، على أساس مماثل، أي تدفقات نقدية خارجة (بما في ذلك دفعات الإيجار والتدفقات الخارجة الأخرى) يمكن توقعها فيما يخص العقار. وتنعكس بعض تلك التدفقات الخارجة في الالتزام في حين يرتبط بعضها الآخر بالتدفقات الخارجة التي لا يتم إثباتها في القوائم المالية حتى تاريخ لاحق (على سبيل المثال، الدفعات الدورية مثل الإيجارات المحتملة).

50. تحدد الفقرة 34 أساس الإثبات الأولي لتكلفة حصة في عقار مؤجر. تتطلب الفقرة 42 أن يتم إعادة قياس الحصة في العقار المؤجر، إن لزم الأمر، إلى القيمة العادلة. وفي عقد الإيجار الذي يتم التفاوض عليه بأسعار السوق، يجب أن تكون القيمة العادلة لحصة في العقار المؤجر عند الاقتناء، مطروحاً منها جميع دفعات الإيجار المتوقعة (بما في ذلك تلك المتعلقة بالالتزامات

المثبتة)، مساوية للصفر. لا تتغير هذه القيمة العادلة بغض النظر عما إذا كان، لأغراض محاسبية، قد أُثبت الأصل المؤجر والالتزام بالقيمة العادلة أو القيمة الحالية لحد أدنى لدفعات الإيجار، وفقًا للفقرة 28 من معيار المحاسبة للقطاع العام 13. لذلك، يجب ألا يؤدي إعادة قياس الأصل المؤجر من التكلفة وفقًا للفقرة 34 إلى القيمة العادلة وفقًا للفقرة 42 إلى أي مكسب أو خسارة أولية، ما لم يتم قياس القيمة العادلة في أوقات مختلفة. ومن الممكن حدوث ذلك عندما يُختار تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد الإثبات الأولي.

51. يشير تعريف القيمة العادلة إلى "أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا". وفي هذا السياق، فإن مصطلح "المطلعة" يعني أن كلاً من المشتري والبائع الراغبين في التعامل قد أبلغا على نحو معقول عن طبيعة ومواصفات العقارات الاستثمارية، واستخداماتها الفعلية والمحتملة، وأوضاع السوق في تاريخ القوائم المالية. ويشجِّع المشتري الراغب، ولكن لا يُجبره، على الشراء. لا يكون هذا المشتري متحمسًا بدرجة كبيرة ولا مصممًا على الشراء بأي سعر. ولا يدفع المشتري المفترض سعرًا أعلى من السعر الذي يقتضيه السوق الذي يشمل مشترين وبائعين مطلعين وراغبين في التعامل.

52. لا يكون البائع الراغب في التعامل مفرطاً في الرغبة في التعامل أو مجبراً على البيع، ولا يكون مستعداً للبيع بأي سعر، أو متمسكًا بسعر لا يعتبر معقولاً في ظل أوضاع السوق الحالية. ويكون لدى البائع الراغب في التعامل دافعٌ لبيع العقار الاستثماري بحسب شروط السوق لأفضل سعر يمكن الحصول عليه. ولا تعتبر الظروف الواقعية للمالك الفعلي للعقار جزءاً من هذا المقابل. نظراً لأن البائع الراغب في التعامل هو مالك مفترض (على سبيل المثال، البائع الراغب في التعامل لا يأخذ في الحسبان ظروف الضريبة الخاصة للمالك الفعلي للعقارات الاستثمارية).

53. يشير تعريف القيمة العادلة إلى معاملة تبادلية تتم على أساس التصرف الحر. تكون المعاملة التبادلية التي تتم على أساس التصرف الحر هي تلك التي تتم بين أطراف ليست لديها علاقة محددة أو خاصة تجعل أسعار المعاملات لا تعكس أوضاع السوق. يفترض أن تكون المعاملة بين أطراف لا علاقة بينها، ويتصرف كل منها باستقلالية.

54. إن أفضل دليل للقيمة العادلة هو عادة ما تحدده الأسعار الحالية في سوق نشط لعقارات مماثلة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعقود إيجار وعقود أخرى مماثلة. تحرص الجهة على تحديد الاختلافات في الطبيعة، الموقع، أو الحالة للعقارات، أو الشروط التعاقدية لعقود الإيجار والعقود الأخرى ذات العلاقة بالعقارات.

55. في غياب وجود أسعار حالية في سوق نشط من النوع الموصوف في الفقرة 54، تأخذ الجهة في الحسبان المعلومات من مصادر مختلفة، بما في ذلك:

أ. الأسعار الحالية في سوق نشط لعقارات مختلفة من حيث الطبيعة، الحالة، أو الموقع (أو خاضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة)، معدلة بما يعكس هذه الاختلافات؛ و

ب. الأسعار الأخيرة لعقارات مشابهة في سوق أقل نشاطًا، مع إجراء تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأوضاع الاقتصادية منذ تاريخ المعاملات التي حدثت بتلك الأسعار؛ و

ج. توقعات التدفقات النقدية المخصومة بناءً على تقدير موثوق للتدفقات النقدية المستقبلية، مدعومة بالشروط لعقود إيجار قائمة أو عقود أخرى وبدليل خارجي (عندما يكون ذلك ممكنًا)، مثل إيجارات السوق الحالية لعقارات مماثله في نفس الموقع وبنفس الحالة، وباستخدام معدلات خصم تعكس تقويمات السوق الحالية لعدم التأكد في مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية.

.56 في بعض الحالات، قد تؤدي المصادر المختلفة المدرجة في الفقرة السابقة إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للعقار الاستثماري. على الجهة أن تدرس أسباب هذه الاختلافات حتى تتوصل إلى تقدير القيمة العادلة الأكثر موثوقية في مدى من التقديرات المعقولة للقيمة العادلة.

.57 في حالات استثنائية، يكون هناك دليل واضح عندما تقتني الجهة عقاراً استثمارياً للمرة الأولى (أو عندما يصبح عقار قائم للمرة الأولى عقار استثماري بعد تغير الاستخدام) أن التباين في مدى التقديرات المعقولة للقيمة العادلة كبيرة جداً، وتكون احتمالات النتائج المختلفة صعبة التحديد، بحيث تنتفي منفعة التقدير الوحيد للقيمة العادلة. وقد يشير هذا إلى أن تكون القيمة العادلة للعقار غير قابلة للتحديد بموثوقية على أساس مستمر (انظر الفقرة 62).

.58 تختلف القيمة العادلة عن القيمة من الاستخدام، كما عُرِّفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*. تعكس القيمة العادلة معرفة وتقديرات المشترين والبائعين المطلعين والراغبين في التعامل. وفي المقابل، تعكس القيمة من الاستخدام تقديرات الجهة، بما في ذلك تأثير عوامل خاصة بالجهة ولا تنطبق على الجهات بشكل عام. فعلى سبيل المثال، لا تعكس القيمة العادلة أياً من العوامل التالية، إلى الحد الذي لا تتوافر فيه بشكل عام للأطراف الراغبة والمطلعة من البائعين والمشترين:

أ. القيمة الإضافية المشتقة من إنشاء محفظة عقارات في مواقع مختلفة؛ و
ب. أوجه التآزر بين العقارات الاستثمارية والأصول الأخرى؛ و
ج. الحقوق النظامية أو القيود النظامية الخاصة بالمالك الحالي فقط؛ و
د. المنافع الضريبية أو الأعباء الضريبية الخاصة بالمالك الحالي.

.59 عند تحديد القيمة الدفترية للعقار الاستثماري بموجب نموذج القيمة العادلة، فإنه على الجهة أن تتجنب تكرار الأصول أو الالتزامات التي أثبتت كأصول أو التزامات منفصلة. على سبيل المثال:

أ. المعدات مثل المصاعد أو أجهزة التكييف غالباً ما تكون جزءًا أساسياً من المبنى ويتم تضمينها بشكل عام في القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية، فضلاً عن إثباتها على نحو منفصل كعقارات وآلات ومعدات.
ب. إذا تم تأجير مكتب على أساس مفروش، تتضمن القيمة العادلة للمكتب بشكل عام القيمة العادلة للأثاث، وذلك لأن الإيرادات الإيجار ذات علاقة بالمكتب المفروش. عندما تم تضمين الأثاث في القيمة العادلة للعقار الاستثماري، فإن الجهة لا تثبت ذلك الأثاث على أنه أصل منفصل.
ج. يستبعد من القيمة العادلة للعقار الاستثماري إيراد الإيجار التشغيلي المدفوع مقدمًا أو المستحق، حيث إن الجهة تقوم بإثباته على أنه التزام أو أصل منفصل.
د. تعكس القيمة العادلة للعقار الاستثماري المحتفظ به بموجب عقد إيجار التدفقات النقدية المتوقعة (بما في ذلك الإيجار المحتمل المتوقع أن يصبح مستحق الدفع). تبعاً لذلك، إذا كان التقييم الذي يُحصل عليه لعقار صافياً من جميع الدفعات المتوقعة، فسيكون من الضروري إعادة إضافة أي التزام إيجار أُثبت، للوصول إلى القيمة الدفترية للعقار الاستثماري باستخدام نموذج القيمة العادلة.

.60 لا تعكس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية النفقات الرأسمالية المستقبلية التي سوف تحسن أو تعزز العقار ولا تعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذه النفقات المستقبلية.

.61 في بعض الحالات، تتوقع الجهة أن تكون القيمة الحالية لمدفوعاتها ذات العلاقة بعقار استثماري (خلافاً للدفعات المتعلقة بالالتزامات المالية المثبتة) سوف تزيد على القيمة الحالية للمقبوضات النقدية ذات العلاقة. على الجهة أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة لتحديد ما إذا كان على الجهة إثبات التزام، وكيفية تحديد قياس ذلك الالتزام.

عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية

62. **هناك افتراض يمكن دحضه بأن الجهة قادرة على تحديد القيمة العادلة لعقاراتها الاستثمارية بموثوقية على أساس مستمر. مع ذلك، فإنه في حالات استثنائية، يكون هناك دليل واضح عندما تقتني الجهة للمرة الأولى عقاراً استثمارياً (أو عندما يصبح العقار القائم للمرة الأولى عقاراً استثمارياً بعد تغير الاستخدام) ألا يكون بمقدور الجهة تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بموثوقية على أساس مستمر. وهذا ينشأ عندما، وفقط عندما، تكون العمليات المماثلة في السوق ليست متكررة الحدوث ولا يتوافر تقديرات موثوقة بديلة للقيمة العادلة (على سبيل المثال، بناءً على توقعات التدفقات النقدية المخصومة). إذا وجدت الجهة أن القيمة العادلة للعقار الاستثماري قيد الإنشاء لا يمكن تحديدها بموثوقية لكنها تتوقع أن يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة للعقار بموثوقية عند اكتمال إنشائه، فإنها ينبغي أن تقيس العقار الاستثماري قيد الإنشاء بسعر التكلفة إلى أن يمكن تحديد قيمته العادلة بموثوقية أو إلى أن يكتمل إنشاؤه (أيهما يحدث أولًا). إذا حددت الجهة بأن القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية (بخلاف العقارات الاستثمارية قيد الإنشاء) لا يمكن تحديدها بموثوقية على أساس مستمر، فإنه يجب على الجهة قياس تلك العقارات الاستثمارية باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17. يجب افتراض أن القيمة المتبقية للعقارات الاستثمارية تساوى الصفر. ويجب على الجهة الاستمرار في تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 17 إلى أن يتم استبعاد العقارات الاستثمارية.**

62أ. بمجرد أن تصبح الجهة قادرة على قياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري قيد الإنشاء بموثوقية والتي تم قياسها مسبقاً بسعر التكلفة، فإنها يجب عليها قياس ذلك العقار بقيمته العادلة. وبمجرد أن يكتمل إنشاء ذلك العقار، فإنه يُفترض أنه يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية. وإن لم يكن هذا هو الحال، وفقاً للفقرة 62، فإنه يجب المحاسبة عن العقار باستخدام نموذج التكلفة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17.

62ب. إن افتراض إمكانية قياس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية قيد الإنشاء بموثوقية يمكن دحضه فقط عند الإثبات الأولي. وقد لا تستنتج الجهة، التي قامت بقياس بند من العقارات الاستثمارية قيد الإنشاء بالقيمة العادلة، أن القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية المكتمل إنشاؤها لا يمكن تحديدها بموثوقية.

63. **في الحالات الاستثنائية التي تضطر فيها الجهة، للسبب المبين في الفقرة 62، إلى قياس العقارات الاستثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، فإنها تقوم بقياس جميع العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة، بما في ذلك العقارات الاستثمارية تحت الإنشاء. في هذه الحالات، ومع أنه يجوز للجهة استخدام نموذج التكلفة لعقار استثماري واحد، فإن على الجهة أن تستمر في قياس باقي عقاراتها الاستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة.**

64. **إذا كانت الجهة في السابق قد قامت بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة، فإن عليها الاستمرار في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى أن يتم استبعاده (أو إلى أن يصبح العقار عقاراً الذي يشغلها المالك أو أن تبدأ الجهة في تطوير العقار لبيعه لاحقًا في السياق المعتاد للعمليات) حتى وإن أصبحت العمليات المماثلة في السوق أقل تكرارًا أو أصبحت أسعار السوق الفورية غير متاحة بسهولة.**

نموذج التكلفة

65. بعد الإثبات الأولي، على الجهة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس جميع استثماراتها العقارية بما يتفق مع متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 17، وهذا يعني قياسها بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع لخسائر الهبوط في القيمة.

التحويلات

66. **يجب أن تُجرى التحويلات إلى أو من العقارات الاستثمارية فقط عندما يكون هناك تغيير في الاستخدام، يتضح من:**
    أ. بدء إشغالها من قبل المالك، حيث تتحول من عقارات استثمارية إلى عقارات التي يشغلها المالك؛ أو
    ب. بدء تطويرها بهدف البيع، حيث تتحول من عقارات استثمارية إلى مخزون؛ أو
    ج. نهاية إشغالها من قبل المالك، حيث تتحول من عقارات التي يشغلها المالك إلى عقارات استثمارية؛ أو
    د. بدء عقد إيجار تشغيلي (على أساس تجاري) لطرف آخر، حيث تتحول من مخزون إلى عقارات استثمارية.
    ه. [حذفت].

67. قد تتغير أغراض استخدام الحكومية للعقارات على مدى الوقت. على سبيل المثال، قد تقرر الحكومة إشغال مبنى يستخدم حاليًا كعقار استثماري، أو أن تقوم بتحويل أحد المباني المستخدمة حالياً كمساكنَ لأفراد البحرية أو لأغراض إدارية إلى فندق وتسلم هذا المبنى لشركات القطاع الخاص. ففي الحالة الأولى، تتم المحاسبة عن المبنى كعقار استثماري حتى بدء الإشغال. أما الحالة اللاحقة، فيحاسب عن المبنى كعقارات، وآلات، ومعدات حتى يتوقف إشغاله ويُعاد تصنيفه كعقار استثماري.

68. تتطلب الفقرة 66(ب) من الجهة تحويل عقار من عقار استثماري إلى مخزون فقط في حال حدوث تغيير في استخدام هذا العقار، يتضح من بدء التطوير بهدف البيع. عندما تقرر الجهة استبعاد عقار استثماري دون تطويره، فإنها تستمر في معالجة هذا العقار على أنه عقار استثماري حتى يُلغى إثباته (أي حتى يُحذف من قائمة المركز المالي) ولا تعالجه على أنه مخزون. على نحو مماثل، إذا بدأت الجهة في إعادة تطوير عقار استثماري قائم للاستمرار في استخدامه في المستقبل على أنه عقار استثماري، فإنها تبقي على العقار على أنه عقار استثماري ولا يُعاد تصنيفه على أنه عقار الذي يشغله المالك خلال فترة إعادة التطوير.

69. قد تقوم مصلحة العقارات الحكومية بدراسة مبانيها بانتظام لتحدد ما إذا كانت تلبي متطلباتها أم لا، وكجزء من تلك العملية قد تحدد، وتحتفظ، بمباني معينة للبيع. في هذه الحالة، قد يعتبر المبنى مخزوناً. مع ذلك، إذا قررت الحكومة الاحتفاظ بالمبنى لقدرته على توليد إيراد إيجار وانتظاراً لارتفاع قيمته، يعاد تصنيف هذا المبنى على أنه عقار استثماري عند بدء أي عقد إيجار تشغيلي لاحق.

70. تطبق الفقرات من 71-76 على المسائل المتعلقة بالإثبات والقياس التي تنشأ عندما تستخدم جهة نموذج القيمة العادلة لعقار استثماري. عندما تستخدم الجهة نموذج التكلفة، فإن التحويلات بين العقارات الاستثمارية، العقارات التي يشغلها المالك، والمخزون لا تغير القيمة الدفترية للعقارات المحولة، ولا تغير كذلك تكلفة تلك العقارات لأغراض القياس أو الإفصاح.

71. **لتحويل العقارات الاستثمارية المسجلة بالقيمة العادلة إلى العقارات التي يشغلها المالك أو إلى مخزون، يجب أن تكون تكلفة العقارات لأغراض المحاسبة اللاحقة وبموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أو بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 12، هي القيمة العادلة لهذه العقارات في تاريخ حصول التغيير في الاستخدام.**

72. **عندما يُحوَّل عقار الذي يشغله المالك إلى عقار استثماري ويثبت بالقيمة العادلة، فإنه يجب على الجهة تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 17 حتى تاريخ تغيير الاستخدام. يجب على الجهة معالجة**

أي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة الدفترية للعقار بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17، وقيمته العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

73. عندما يصبح عقار الذي يشغله المالك عقاراً استثمارياً ويثبت بالقيمة العادلة، فإنه يجب على الجهة استهلاك العقار وإثبات خسائر الهبوط في القيمة التي حدثت حتى تاريخ التحويل. تعالج الجهة أي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة الدفترية للعقار بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17، وقيمته العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17. بعبارة أخرى:

أ. يُثبت أي انخفاض في القيمة الدفترية للعقار في الفائض أو العجز. مع ذلك، وإلى حد المبلغ الذي ضُمِّن في فائض إعادة التقييم للعقارات، يُثبت الانخفاض ويخفض به فائض إعادة التقييم.

ب. تُعالج أي زيادة ناتجة في القيمة الدفترية كما يلي:

(1) تُثبت الزيادة في صافي الفائض أو العجز إلى الحد الذي تؤدي فيه الزيادة إلى عكس قيد الخسارة السابقة لهبوط في قيمة ذلك العقار، ولا يتجاوز المبلغ الذي أُثبت في الفائض أو العجز المبلغ اللازم لإعادة القيمة الدفترية إلى ما كانت ستكون عليه القيمة الدفترية (صافية من الاستهلاك) لو لم تُثبت خسارة الهبوط في القيمة.

(2) يُثبت أي جزء متبقٍ من الزيادة مباشرة في فائض إعادة التقييم ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية. وعند الاستبعاد اللاحق من العقار الاستثماري، يجوز تحويل فائض إعادة التقييم الذي تم إثباته ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض المتراكم أو العجز المتراكم. ولا يُحوَّل فائض إعادة التقييم إلى الفائض أو العجز المتراكم لا يتم عبر الفائض أو العجز.

74. **بالنسبة للتحويل من المخزون إلى عقارات استثمارية مسجلة بالقيمة العادلة، فيجب إثبات أي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة العادلة لتلك العقارات وقيمتها الدفترية السابقة في الفائض أو العجز.**

75. تتسق معالجة التحويلات من المخزون إلى عقارات استثمارية مسجلة بالقيمة العادلة مع معالجة مبيعات المخزون.

76. عندما تستكمل الجهة إنشاء أو تطوير عقارات استثمارية وتُثبتها بالقيمة العادلة، يجب إثبات أي فرق في ذلك التاريخ بين القيمة العادلة لتلك العقارات وقيمتها الدفترية السابقة في الفائض أو العجز.

الاستبعادات

77. **يجب إلغاء إثبات العقارات الاستثمارية (أي حذفها من قائمة المركز المالي) عند استبعادها أو عند التوقف عن استخدامها بشكل دائم ولا يتوقع الحصول على أي منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمة متوقعة من استبعادها.**

78. قد يتم تحقيق استبعاد العقارات الاستثمارية عن طريق بيعها أو تأجيرها بموجب عقد إيجار تمويلي. عند تحديد تاريخ استبعاد العقارات الاستثمارية، تطبق الجهة الضوابط الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 9 لإثبات الإيراد الناتج عن بيع السلع، وتستعين بالإرشاد المتعلق بذلك والوارد في الإرشادات العملية لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9. أما عند استبعاد العقارات من خلال الدخول في عقد إيجار تمويلي أو عقد بيع مع إعادة الاستئجار، فينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 13.

79. إذا أثبتت الجهة، وفقاً لمبدأ الإثبات في الفقرة 20، تكلفة إحلال جزء من العقارات الاستثمارية في القيمة الدفترية للأصل، فإنها تلغي إثبات القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله. وبالنسبة للعقارات الاستثمارية التي يُحاسب عنها باستخدام نموذج التكلفة، قد لا يكون الجزء الذي يتم إحلاله جزءاً استُهلك بشكل منفصل. إذا لم يكن من الممكن للجهة أن تحدد القيمة الدفترية للجزء الذي يتم إحلاله، يجوز لها أن تستخدم تكلفة الإحلال على أنها مؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء الذي يتم إحلاله وقت اقتنائه أو إنشائه. وبموجب نموذج القيمة العادلة، قد تعكس القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية أن الجزء الذي

سيتم إحلاله قد فقد قيمته. في حالات أخرى، قد يكون من الصعب تحديد ما يجب تخفيضه من القيمة العادلة للجزء الذي يتم إحلاله. يتم تضمين تكلفة الإحلال في القيمة الدفترية للأصل، كبديل لتخفيض القيمة العادلة للجزء الذي يتم إحلاله عندما يكون من غير العملي القيام بذلك، من ثم يُعاد تقييم القيمة العادلة، على النحو المطلوب للإضافات التي لا تنطوي على إحلال.

80. **يجب تحديد المكاسب أو الخسائر التي تنشأ من تخريد أو استبعاد عقار استثماري بالفرق بين صافي المتحصلات من استبعاد الأصل وقيمته الدفترية، ويجب إثباته في الفائض أو العجز (ما لم يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 خلافَ ذلك في البيع وإعادة الاستئجار) في فترة التخريد أو الاستبعاد.**

81. يُثبت المقابل المستحق الاستلام من استبعاد العقارات الاستثمارية أولياً بالقيمة العادلة. بالأخص، إذا أُجِّل الدفع مقابل العقارات الاستثمارية، يُثبت المقابل المستلم أولياً بما يعادل السعر النقدي. يُثبت الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل ومعادل السعر النقدي كإيراد فائدة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 9، باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي.

82. تطبق الجهة معيار المحاسبة للقطاع العام 19 أو معايير أخرى، حسب ما هو مناسبًا، على أي التزامات تبقى عليها بعد استبعاد العقارات الاستثمارية.

83. **تُثبت التعويضات من أطراف ثالثة عن العقارات الاستثمارية التي هبطت قيمتها، فُقدت، أو تم التنازل عنها في الفائض أو العجز عندما تصبح التعويضات مستحقة الاستلام.**

84. إن الهبوط في قيمة العقارات الاستثمارية أو خسارة العقارات الاستثمارية، المطالبات بالتعويض ومدفوعات التعويض ذات العلاقة من أطراف ثالثة، وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول بديلة هي عبارة عن أحداث اقتصادية منفصلة يُحاسب عنها بشكل منفصل كما يلي:
أ. يُثبت الهبوط في قيمة العقارات الاستثمارية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، أيهما ينطبق؛ و
ب. تُثبت تخريدات أو استبعادات العقارات الاستثمارية وفقــاً للفقرات 77-82 من هذا المعيار؛ و
ج. يُثبت التعويض من أطراف ثالثة عن العقارات الاستثمارية التي هبطت قيمتها، فُقدت، أو تم التنازل عنها في الفائض أو العجز عندما يكون مستحق الاستلام؛ و
د. تُحدَّد تكلفة الأصول التي تُرَمَّم، تشترى، أو تُنشَأ باعتبارها احلالات وفقًا للفقرات 26-38 من هذا المعيار.

الإفصاح

نموذج القيمة العادلة ونموذج التكلفة

85. تطبق الإفصاحات أدناه بالإضافة إلى تلك الموجودة في معيار المحاسبة للقطاع العام 13. بناءً على معيار المحاسبة للقطاع العام 13، يقدم مالك العقارات الاستثمارية إفصاحات المؤجر في عقود الإيجار التي أُبرمت. تقدم أيضاً الجهة التي تحتفظ بالعقارات الاستثمارية بموجب عقد إيجار تمويلي أو إيجار تشغيلي إفصاحات المستأجر عن عقد الإيجار التمويلي وإفصاحات المؤجر عن أي عقود إيجار تشغيلية أُبرمت.

86. **يجب على الجهة الإفصاح عما يلي:**
أ. ما إذا كانت قد قامت بتطبيق نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة؛ و
ب. إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة، ما إذا كانت، وفي أي ظروف، تُصنف حصص العقارات المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلية ويُحاسب عنها على أنها عقارات استثمارية؛ و

ج. عندما يكون التصنيف صعبًا (أنظر الفقرة 18)، الضوابط التي تستخدمها الجهة لتميز العقارات الاستثمارية عن العقارات التي يشغلها المالك أو العقارات التي يحتفظ بها بغرض البيع خلال السياق المعتاد للعمليات؛ و

د. الطرق والافتراضات المهمة المطبقة لتحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية، بما في ذلك بيان ما إذا كان تحديد القيمة العادلة مدعوماً بدليل من السوق، أم بناءً على عوامل أخرى (على الجهة الإفصاح عنها) إلى حد كبير بسبب طبيعة العقارات ونقص بيانات السوق القابلة للمقارنة؛ و

ه. مدى القيمة العادلة للعقار الاستثماري (كما هو مقاس ومفصح عنه في القوائم المالية) بناءً على تقييم من قبل خبير تقييم مستقل يملك مؤهلات مهنية ومعترف بها وذات صلة ولديه خبرة حديثة في موقع وفئة العقار الاستثماري. إذا لم يكن هناك مثل هذا التقييم، يجب الإفصاح عنه؛

و. المبالغ المثبتة في الفائض أو العجز لكل مما يلي:

(1) إيراد الإيجار من العقارات الاستثمارية؛ و

(2) المصروفات التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من العقارات الاستثمارية المولدة لإيراد الإيجار خلال الفترة؛ و

(3) المصروفات التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصروفات الإصلاح والصيانة) الناشئة من العقارات الاستثمارية غير المولدة لإيراد الإيجار خلال الفترة.

ز. وجود قيود على إمكانية تسييل العقارات الاستثمارية أو على تحويل إيراد ومتحصلات الاستبعاد ومبالغ تلك القيود؛ و

ح. الالتزامات التعاقدية لشراء، إنشاء، أو تطوير العقارات الاستثمارية أو للإصلاح، الصيانة، أو التحسينات.

نموذج القيمة العادلة

87. **بالإضافة إلى الإفصاح الذي تتطلبه الفقرة 86، على الجهة التي تطبق نموذج القيمة العادلة الوارد في الفقرات 42-64 الإفصاح عن مطابقة بين القيمة الدفترية للعقارات الاستثمارية عند بداية ونهاية الفترة، تظهر ما يلي:**

أ. الإضافات، الإفصاح بشكل منفصل عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وكذلك الناتجة عن النفقات اللاحقة المثبتة في القيمة الدفترية للأصل؛ و

ب. الإضافات الناتجة من الاقتناء عن طريق تجميع عمليات في القطاع العام؛ و

ج. استبعادات العقارات الاستثمارية؛ و

د. صافي المكاسب أو الخسائر من التعديلات القيمة العادلة؛ و

ه. صافي فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة من ترجمة قوائم مالية لعملة عرض مختلفة، ومن ترجمة عملية أجنبية لعملة العرض للجهة المعدة للقوائم المالية؛ و

و. التحويلات إلى ومن المخزون والعقارات التي يشغلها المالك؛ و

ز. أي تغيرات أخرى.

88. **عندما يُعدَّل تقييم حُصِل عليه للعقارات الاستثمارية بشكل مهم لغرض القوائم المالية، على سبيل المثال، لتجنب تكرار الأصول أو الالتزامات التي يُثبت على أنها أصول والتزامات منفصلة كما هو مذكور في الفقرة 59، يجب على الجهة الإفصاح عن المطابقة بين التقييم الذي حُصل عليه والتقييم الُمعَدل المضمن في القوائم المالية، يبين بشكل منفصل المبلغ المجمع لأي التزامات إيجار مثبتة أعيدت إضافتها، وأي تسويات مهمة أخرى.**

89. **في الحالات الاستثنائية المشار إليها في الفقرة 62، عندما تقوم الجهة بقياس العقارات الاستثمارية باستخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، فإن المطابقة المطلوبة من قبل الفقرة**

87 توجب الإفصاحَ عن المبالغ المتعلقة بتلك العقارات الاستثمارية منفصلة عن المبالغ المتعلقة بالعقارات الاستثمارية الأخرى. إضافة إلى ذلك، يجب على الجهة الإفصاح عن:

أ. وصف العقارات الاستثمارية؛ و

ب. إيضاح سبب عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛ و

ج. إذا كان ذلك ممكناً، مدى التقديرات الذي يحتمل أن تقع فيه القيمة العادلة فيها بشكل كبير؛ و

د. عند استبعاد العقارات الاستثمارية التي لم تُسجَّل بالقيمة العادلة:

(1) حقيقة استبعاد الجهة العقارات الاستثمارية التي لم تُسجَّل بالقيمة العادلة؛ و

(2) القيمة الدفترية لتلك العقارات الاستثمارية وقت البيع؛ و

(3) مبلغ المكسب أو الخسارة الذي أُثبت.

نموذج التكلفة

.90 **بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة المذكورة في الفقرة 86، على الجهة التي تطبق نموذج التكلفة في الفقرة 65 مطلوب منها الإفصاح عما يلي:**

أ. **طرق الاستهلاك المستخدمة؛ و**

ب. **العمر الإنتاجي أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛ و**

ج. **إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (مجمعاً مع مجمع خسائر الهبوط في القيمة) في بداية ونهاية الفترة؛ و**

د. **مطابقة القيمة الدفترية للعقارات الاستثمارية في بداية ونهاية الفترة، مع إظهار ما يلي:**

(1) الإضافات، الإفصاح بشكل منفصل عن الإضافات الناتجة عن الاقتناء وكذلك الناتجة عن النفقات اللاحقة المثبتة كأصل؛ و

(2) الإضافات الناتجة عن الاقتناء من خلال تجميع عمليات في القطاع العام؛ و

(3) الاستبعادات؛ و

(4) الاستهلاك؛ و

(5) مبلغ خسائر الهبوط في القيمة المثبتة، ومبلغ خسائر الهبوط في القيمة المعكوس قيدها، خلال الفترة بما يتفق مع معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، أيهما ينطبق؛ و

(6) صافي فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملة عرض مختلفة، وترجمة عملية أجنبية لعملة العرض للجهة المعدة للقوائم المالية؛ و

(7) التحويلات إلى ومن المخزون والعقارات التي يشغلها المالك؛ و

(8) أي تغيرات أخرى؛ و

هـ. **القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية. وعندما لا تتمكن الجهة من تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بموثوقية كما في الحالات الاستثنائية في الفقرة 62، فإن عليها الإفصاح عما يلي:**

(1) وصف للعقارات الاستثمارية؛ و

(2) إيضاح سبب عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بموثوقية؛ و

(3) إن أمكن، نطاق التقديرات الذي يحتمل بشكل كبير أن تقع ضمنه القيمة العادلة.

أحكام انتقالية

.91 [حذفت].

.92 [حذفت].

.93 [حذفت].

.94 [حذفت].

.95 [حذفت].

.96 [حذفت].

.97 [حذفت].

نموذج التكلفة

.98 [حذفت].

.99 [حذفت].

.100 [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 16].

تاريخ السريان

.101 **يجب أن تطبق الجهة هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد............ ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

101أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 16].

101ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 16].

101ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 16].

101د. [حذفت هذه الفقرة **من** معيار المحاسبة للقطاع العام 16].

101هـ. [حذفت هذه الفقرة **من** معيار المحاسبة للقطاع العام 16].

.102 عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 16 (2009)

.103 [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 16].

معيار المحاسبة للقطاع العام 17

"العقارات والآلات والمعدات"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 17 "العقارات والآلات والمعدات" في الفقرات 1-109. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 17 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 17 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 17 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من تمييز المعلومات التي تتعلق باستثمار الجهة في العقارات، والآلات، والمعدات الخاصة بها والتغييرات في هذا الاستثمار. تتمثل المسائل الرئيسة في المحاسبة عن العقارات، والآلات، والمعدات في (أ) إثبات الأصول، (ب) تحديد قيمتها الدفترية، و(ج) إثبات تكلفة الاستهلاك وخسائر الهبوط في القيمة المتعلقة بها.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن العقارات، والآلات، والمعدات، باستثناء:**
   أ. **عندما تُطبق معالجة محاسبية مختلفة وفقاً لمعيار محاسبة للقطاع العام آخر؛ و**
   ب. **الأصول التراثية. مع ذلك، فإن متطلبات الإفصاح في الفقرات 88، و89، و92 تنطبق على الأصول التراثية المثبتة.**

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. ينطبق هذا المعيار على العقارات، والآلات، والمعدات بما في ذلك:
   أ. أنظمة الأسلحة؛ و
   ب. أصول البنية التحتية؛ و
   ج. أصول ترتيبات امتياز تقديم الخدمات بعد الإثبات الأولي والقياس وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح*.

6. لا ينطبق هذا المعيار على:
   أ. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المثمرة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة*). وينطبق هذا المعيار على النباتات المثمرة ولكنه لا ينطبق على المنتجات التي تؤتيها النباتات المثمرة؛ و
   ب. حقوق التعدين، والاحتياطيات التعدينية مثل النفط، والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المماثلة (انظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول حقوق التعدين، والاحتياطيات التعدينية، والموارد غير المتجددة المماثلة).

   مع ذلك، فإن هذا المعيار ينطبق على العقارات، والآلات، والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة الأصول التي وُصفت في 6 (أ) أو 6 (ب).

7. يمكن أن تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى إثبات بند العقارات، والآلات، والمعدات على أساس مدخل مختلف عن ذلك الوارد في هذا المعيار. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*، من الجهة النظر في إثبات بند العقارات، والآلات، والمعدات المستأجر على أساس تحويل المخاطر والمنافع. كما يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 32 من الجهة النظر في إثبات بند من العقارات، والآلات، والمعدات المستخدمة في ترتيبات امتياز تقديم الخدمات على أساس السيطرة على الأصل. مع ذلك، فإنه في هذه الحالات يتم تحديد جوانب أخرى من المعالجة المحاسبية لهذه الأصول، بما في ذلك الاستهلاك، من قبل هذا المعيار.

8. على الجهة التي تستخدم نموذج التكلفة للعقارات الاستثمارية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية* أن تستخدم نموذج التكلفة في هذا المعيار.

الأصول التراثية

9. لا يتطلب هذا المعيار من الجهة إثبات الأصول التراثية التي قد تستوفي تعريف العقارات، والآلات، والمعدات وضوابط إثباتها. وإذا قامت الجهة بإثبات الأصول التراثية، فإنه يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار، ويجوز للجهة، لكنها غير مطالبة به، أن تطبق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

10. توصف بعض الأصول على أنها أصول تراثية نظراً لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية. تتضمن أمثلة الأصول التراثية المباني التاريخية والنصب التذكارية، ومواقع الآثار، والمناطق الطبيعية المحمية، والأعمال الفنية. وغالباً ما تتصف الأصول التراثية بخصائص معينة، بما في ذلك الخصائص الآتية (وإن كانت هذه الخصائص ليست حصراً على هذه الأصول):
أ. من غير المرجح أن تنعكس قيمتها الثقافية، والبيئية، والتعليمية، والتاريخية، بشكل كامل في قيمتها المالية القائمة بناءً على سعر السوق فقط؛ و
ب. قد تفرض الالتزامات النظامية أو التشريعية أو كلتاهما محظورات أو قيودًا صارمة على استبعاد هذه الأصول ببيعها؛ و
ج. تكون غير قابلة للإحلال غالباً وقد تزداد قيمتها بمرور الزمن حتى وإن تدهورت حالتها المادية؛ و
د. قد يكون من الصعب تقدير عمرها الإنتاجي، الذي قد يصل في بعض الحالات إلى مئات السنين.

قد تمتلك جهات القطاع العام مجموعات كبيرة من الأصول التراثية التي اقتُنيت مع مرور السنين وبواسطة وسائل مختلفة، بما في ذلك الشراء، والتبرع، والوصايا، والمصادرة. ونادراً ما يُحتفظ بهذه الأصول بسبب قدرتها على توليد التدفقات النقدية الداخلة، وقد يكون هناك عوائق نظامية أو اجتماعية أمام استخدامها لهذه الأغراض.

11. يكون لبعض الأصول التراثية منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة بخلاف قيمتها التراثية، فعلى سبيل المثال، قد يستخدم مبنى تاريخي كمبنى إداري. في هذه الحالة يمكن إثباته وقياسه على نفس الأساس الذي يستخدم في إثبات بنود أخرى من العقارات، والآلات، والمعدات وقياسها. وبالنسبة للأصول التراثية الأخرى، تقتصر المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة على خصائصها التراثية، على سبيل المثال، النصب التذكارية والآثار. يمكن أن يؤثر وجود كل من المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمات المتوقعة على اختيار أساس القياس.

12. تستوجب متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 88-94 من الجهات القيام بالإفصاح عن الأصول المثبتة. لذلك، يطلب من الجهات التي تثبت الأصول التراثية أن تفصح عن بعض المسائل فيما يتعلق بهذه الأصول، ومنها على سبيل المثال:
أ. أساس القياس المستخدم؛ و
ب. طريقة الاستهلاك المستخدمة، إن وجدت؛ و
ج. إجمالي القيمة الدفترية؛ و
د. مجمع الاستهلاك في نهاية الفترة، إن وجد؛ و
ه. مطابقة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع توضيح عناصر معينة فيها.

تعريفات

13. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>النبات المثمر</u> هو النبات الحي الذي:
أ. يستخدم في إنتاج أو توريد المنتج الزراعي؛
ب. يتوقع أن يثمر منتج لأكثر من فترة واحدة؛ و

ج. يكون هناك احتمال ضئيل لبيعه على أنه منتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.

(الفقرات 9 (أ) – 9 (ج) من معيار المحاسبة للقطاع العام 27 توضح بالتفصيل هذا التعريف للنبات المثمر).

القيمة الدفترية (لغرض هذا المعيار) هي المبلغ المثبت لأصل بعد خصم أي مجمع للاستهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في قيمته.

فئة من العقارات والآلات والمعدات تعني تجميع الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المماثلة في عمليات الجهة التي تعرض على أنها بند واحد لغرض الإفصاح في القوائم المالية.

المبلغ القابل للاستهلاك هو تكلفة الأصل، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة، مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل.

الاستهلاك هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.

القيمة الخاصة بالجهة هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع الجهة أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها الجهة عند تسوية التزام.

خسارة الهبوط في قيمة أصل مولد للنقد هي المبلغ الذي تتجاوز به القيمة الدفترية للأصل المبلغ الممكن استرداده من الأصل.

خسارة الهبوط في قيمة أصل غير مولد للنقد هي المبلغ الذي تتجاوز بها القيمة الدفترية للأصل غير المولد للنقد مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل غير المولد للنقد.

العقارات والآلات والمعدات هي البنود الملموسة التي:

أ. تحتفظ بها الجهة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و

ب. يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة قوائم مالية واحدة.

المبلغ الممكن استرداده هي القيمة العادلة لأصل مولد للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل أو الوحدة المولدة للنقد أيهما أعلى.

مبلغ الخدمات الممكن استرداده هي القيمة العادلة لأصل غير مولد للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام أيهما أعلى.

القيمة المتبقية للأصل هي المبلـغ المقدر الذي يتوقع أن تحصل عليه الجهة حالياً من استبعاد الأصل، بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد، كما لو كان الأصل قد وصل بالفعل إلى نهاية عمره الإنتاجي وإلى الوضع المتوقع أن يكون عليه في نهاية عمره الإنتاجي.

العمر الإنتاجي هو:

أ. الفترة الزمنية التي يتوقع أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام من قبل الجهة؛ أو

ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع أن تحصل عليها الجهة من الأصل.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الإثبات

14. **يجب إثبات تكلفة بند من العقارات، والآلات، والمعدات على أنه أصل عندما، وفقط عندما:**
أ. يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة مرتبطة بالبند؛ و
ب. يكون من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للبند بموثوقية[1].

15. [حذفت].

16. [حذفت].

17. تُثبت بنود مثل قطع الغيار، والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقاً لهذا المعيار عندما تستوفي تعريف العقارات، والآلات، والمعدات. وبخلاف ذلك تُصنف هذه البنود كمخزون.

18. لا يحدد هذا المعيار وحدة القياس لأغراض الإثبات، بمعنى ما يشكل بند العقارات، والآلات، والمعدات. لذلك، فإن الأمر يتطلب ممارسة الحكم عند تطبيق ضوابط الإثبات على الظروف الخاصة بالجهة. وقد يكون من الملائم تجميع البنود غير المهمة بشكل فردي، مثل الكتب بالمكتبة، وملحقات الحاسب الآلي، وبنود المعدات الصغيرة، وتطبيق الضوابط على القيمة المجمعة.

19. تقوم الجهة وفق مبدأ الإثبات هذا بتقويم جميع تكاليف عقاراتها، وآلاتها، ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تكبدها. تتضمن هذه التكاليف تلك التكاليف المتكبدة بشكل أولي لاقتناء أو إنشاء بند من بنود العقارات والآلات والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة إلى ذلك البند أو إحلال جزء منه أو صيانته.

20. تستوفي أنظمة الأسلحة عادة تعريف العقارات، والآلات، والمعدات، ويجب إثباتها على أنها أصل وفقاً لهذا المعيار. تشمل أنظمة الأسلحة المركبات والمعدات الأخرى، مثل السفن الحربية، والغواصات، والطائرات العسكرية، والدبابات، وناقلات الصواريخ وقاذفات القنابل التي تستخدم باستمرار في تقديم خدمات الدفاع، حتى وإن كان استخدامها في زمن السلم ببساطة هو الردع. بعض البنود التي تستخدم مرة واحدة، مثل أنواع معينة من القذائف الباليستية، قد تقدم خدمة مستمرة للردع ضد المعتدين، ومن ثم يمكن تصنيفها على أنها أنظمة أسلحة متخصصة.

أصول البنية التحتية

21. عادةً ما توصف بعض الأصول بأنها أصول بنية تحتية. وبينما لا يوجد تعريف متعارف عليه عالمياً لأصول البنية التحتية، فإن هذه الأصول تلبي بعض أو جميع الخصائص التالية:
أ. أنها جزء من نظام أو شبكة؛ و
ب. متخصصة في طبيعتها ولا يوجد لها استخدامات بديلة؛ و
ج. غير منقولة؛ و
د. قد تخضع لقيود مفروضة على استبعادها.

بالرغم من أن ملكية أصول البنية التحتية غير مقتصرة على جهات القطاع العام، فإنه غالباً ما توجد أصول البنية التحتية المهمة في القطاع العام. تلبي أصول البنية التحتية تعريف العقارات، والآلات، والمعدات ويجب المحاسبة عنها وفقاً لهذا المعيار. تتضمن الأمثلة على أصول البنية التحتية شبكات الطرق، وأنظمة المجاري، وأنظمة توريد المياه، والكهرباء، وشبكات الاتصالات.

التكاليف الأولية

22. يمكن أن يتطلب الأمر اقتناء بنود من العقارات، والآلات، والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة.

[1] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

وبالرغم من أن اقتناء تلك العقارات والآلات والمعدات لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنه يمكن أن يكون ضرورياً للجهة للحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو الخدمات المتوقعة من أصولها الأخرى. مثل هذه العقارات، والآلات، والمعدات مؤهلة للإثبات على أنها أصول، نظراً لأنها تمكّن الجهة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من الأصول ذات العلاقة أكثر من تلك التي كان سيُحصَل عليها لو لم تُقْتنَ هذه البنود. على سبيل المثال، قد تتطلب أنظمة السلامة من الحرائق أن يقوم مستشفى بتركيب نظم إطفاء حريق جديدة. تُثبت هذه التحسينات على أنها أصل نظراً، لأن الجهة تكون غير قادرة بدونها على تشغيل المستشفى بما يتفق مع الأنظمة. مع ذلك، فإن القيمة الدفترية الناتجة لهذا الأصل والأصول ذات العلاقة تُراجَع من حيث الهبوط في القيمة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*.

التكاليف اللاحقة

23. وفق مبدأ الإثبات في الفقرة 14، لا تقوم الجهة بإثبات تكاليف الصيانة الدورية ضمن القيمة الدفترية لأي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات. بل تُثبت هذه التكاليف في الفائض أو العجز عند تكبدها. تتضمن تكاليف الصيانة الدورية بشكل رئيس تكاليف العمالة والبنود القابلة للاستهلاك، ويمكن أن تتضمن تكلفة الأجزاء الصغيرة. ويوصف الغرض من هذه النفقات غالباً على أنه يتعلق بعمليات "إصلاح وصيانة" لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات.

24. قد تتطلب أجزاء بعض بنود العقارات، والآلات، والمعدات أن يتم إحلالها خلال فترات منتظمة. على سبيل المثال، طريق بحاجة إلى إعادة الرصف كل بضع سنوات، أو قد يتطلب فرن تبطيناً بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب القطع الموجودة داخل الطائرات مثل المقاعد والمطابخ إحلالها عدة مرات خلال العمر الافتراضي لهيكل الطائرة. يمكن أيضاً شراء بنود العقارات، والآلات، والمعدات للتقليل من عمليات الإحلال المتكررة، مثل إحلال الجدران الداخلية للمبنى أو القيام بإحلال غير متكرر. ووفق مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة 14، تثبت الجهة القيمة الدفترية لأي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات بتكلفة إحلال أي جزء من هذا البند عند تكبد تلك التكاليف عند تحقق ضوابط الإثبات. ويُلغى إثبات القيمة الدفترية لتلك الأجزاء التي يتم إحلالها وفقاً لأحكام إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات 82-87).

25. قد يكون أحد شروط استمرار تشغيل أحد بنود العقارات، والآلات، والمعدات (على سبيل المثال، طائرة) هو إجراء فحوصات رئيسة منتظمة للعيوب بغض النظر عما إذا تم إحلال أجزاء من البند أم لا. عند إجراء كل عملية فحص رئيس، تُثبت تكاليفها ضمن القيمة الدفترية لبند العقارات، والآلات، والمعدات على أنه إحلال إذا تحققت ضوابط الإثبات. ويُلغى الإثبات لأي قيمة دفترية متبقية من تكلفة الفحص السابق (بشكل مميز عن الأجزاء المادية). يحدث هذا بغض النظر عما إذا حُدِّدت تكلفة الفحص السابق في المعاملة التي تم فيها اقتناء أو إنشاء البند. عند الضرورة، يمكن استخدام التكاليف المقدرة للفحص المستقبلي المماثل على أنه مؤشر على ما كانت عليه تكلفة مُكون الفحص القائمة عند اقتناء أو إنشاء البند.

القياس عند الإثبات

26. **يجب قياس بند العقارات، والآلات، والمعدات المؤهل لإثباته على أنه أصل بالتكلفة.**

27. **عند اقتناء الأصل من خلال معاملة غير تبادلية، تكون تكلفته هي القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.**

28. يمكن اقتناء بند العقارات، والآلات، والمعدات من خلال معاملة غير تبادلية. على سبيل المثال، يمكن التبرع بأرض إلى حكومة محلية[2] من قبل مطوّر دون مقابل أو بمقابل رمزي، لتمكين الحكومة المحلية من تطوير المتنزهات، والطرق، والممرات في عملية التنمية. ويمكن أيضاً أن يُقتنى الأصل من خلال المعاملات غير التبادلية من خلال ممارسة سلطة المصادرة. وفق هذه الظروف، تكون تكلفة البند هي قيمته العادلة في التاريخ الذي اقتُني فيه.

29. لأغراض هذا المعيار، فإن الإثبات الأولي لأحد بنود العقارات والآلات والمعدات، والذي اقتُني دون مقابل أو بتكلفة رمزية، بقيمته العادلة والتي تتسق مع متطلبات الفقرة 27، لا يعتبر إعادة تقييم. وتبعاً لذلك، فإن متطلبات إعادة التقييم في الفقرة 44 والتعليق المساند في الفقرات من 45-50 تنطبق فقط عندما تختار الجهة إعادة تقييم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات في فترات قوائم مالية لاحقة.

عناصر التكلفة

30. تتألف تكلفة بند العقارات، والآلات، والمعدات من:
أ. سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصومات التجارية والتخفيضات.
ب. أي تكاليف أخرى تعود بشكل مباشر إلى جلب الأصل إلى الموقع والحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.
ج. التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى ما كان عليه، وهو الالتزام الذي تتكبده الجهة إما عند اقتناء البند وإما نتيجة لاستخدام البند خلال فترة معينة لأغراض أخرى بخلاف إنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

31. من أمثلة التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بجلب الأصل إلى الموقع والحالة القابلة للتشغيل:
أ. تكلفة منافع الموظفين (كما عُرِّفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*) الناشئة بشكل مباشر من إنشاء أو اقتناء بند من العقارات، والآلات، والمعدات؛ و
ب. تكلفة إعداد الموقع؛ و
ج. تكاليف الاستلام والمناولة الأولية؛ و
د. تكاليف التركيب والتجميع؛ و
ه. تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم، بعد طرح صافي المتحصلات من بيع أي بنود تُنتَج أثناء جلب الأصل إلى ذلك الموقع وتلك الحالة (مثل العينات التي تُنتَج عند اختبار المعدات)؛ و
و. الأتعاب المهنية.

32. تطبق الجهة معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*، على تكاليف الالتزامات بتفكيك، وإزالة، وإعادة الموقع الذي يوجد فيه البند إلى ما كان عليه والمتكبدة خلال فترة محددة نتيجة استخدام البند لإنتاج المخزون خلال تلك الفترة. الالتزامات مقابل التكاليف التي يُحاسَب عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 12 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، تُثبت وتُقاس وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*.

33. من الأمثلة على التكاليف التي لا تعتبر تكاليف لأحد بنود العقارات، والآلات، والمعدات ما يلي:
أ. تكاليف افتتاح مرافق جديدة؛ و
ب. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية)؛ و
ج. تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و

[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

د. التكاليف الإدارية وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

34. يتوقف إثبات التكاليف ضمن القيمة الدفترية لأي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات عندما يكون البند في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادراً على العمل بالطريقة التي ترغب فيها الإدارة. لذلك، فإن التكاليف المتكبدة في استخدام أو تغيير مكان البند لا تُضمَّن في القيمة الدفترية لذلك البند. على سبيل المثال، لا تُضمَّن التكاليف التالية بالقيمة الدفترية لبند العقارات، والآلات، والمعدات:
أ. التكاليف المتكبدة عندما يكون البند القادر على العمل بالطريقة التي تقصدها الإدارة لم يُجلب إلى الاستخدام بعد أو يُشغَّل بأقل من طاقته الكاملة؛ و
ب. الخسائر التشغيلية الأولية، مثل تلك التي يتم تكبدها إلى أن يزداد الطلب على مخرجات البند؛ و
ج. تكاليف إعادة تغيير الموقع أو إعادة تنظيم جزء أو جميع عمليات الجهة.

35. تحدث بعض العمليات التي تتعلق بإنشاء أو تطوير بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات، ولكنها لا تعد ضرورية لجلب البند إلى المكان والحالة اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويمكن أن تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو خلال أنشطة الإنشاء أو التطوير. على سبيل المثال، يمكن اكتساب الإيراد عن طريق استخدام موقع المبنى على أنه موقف للسيارات حتى يبدأ الإنشاء. نظراً لأن العمليات العرضية لا تعد ضرورية لتهيئة البند إلى المكان والوضع اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي ترغب فيها الإدارة، فإن الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعمليات العرضية تُثبَت في الفائض أو العجز، وتُضمَّن في التصنيفات ذات الصلة للإيرادات والمصروفات.

36. تحدد تكلفة الأصل المنشأ داخلياً باستخدام المبادئ نفسها، مثله في ذلك مثل الأصل الذي يُقتنى، وإذا قامت الجهة بصنع أصول مماثلة بغرض البيع في السياق العادي للعمليات، تكون تكلفة الأصل عادة هي تكلفة الأصل المنشأ للبيع نفسها (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12). لذلك، تُستبعَد أي فوائض داخلية للوصول إلى هذه التكاليف. بالمثل، لا يدخل ضمن تكلفة الأصل المنشأ داخلياً تكلفة المبالغ غير العادية المتعلقة بتلف المواد، أو الأجور، أو أي موارد أخرى مستخدمة في الإنتاج. يقرر معيار المحاسبة للقطاع العام 5، تكاليف *الاقتراض*، ضوابط لإثبات الفائدة على أنها أحد مكونات القيمة الدفترية لبند العقارات، والآلات، والمعدات المنشأ داخلياً.

36أ. تتم المحاسبة عن النباتات المثمرة بالطريقة نفسها التي يُحاسب بها عن بنود العقارات، والآلات، والمعدات المنشأة داخلياً قبل أن تكون في الموقع والحالة اللازمة لتكون قادرة على العمل بالطريقة التي ترغب فيها الإدارة. وبناء على ذلك، ينبغي قراءة الإشارات إلى "الإنشاء" في هذا المعيار على أنها تغطي الأنشطة اللازمة لجمع محصول النباتات المثمرة قبل أن تكون في الموقع والحالة اللازمة لتكون قادرة على العمل بالطريقة التي ترغب فيها الإدارة.

قياس التكلفة

37. تكون تكلفة بند العقارات، والآلات، والمعدات هو ما يعادل السعر النقدي، أو القيمة العادلة في تاريخ الإثبات للبنود التي يشار إليها في الفقرة 27 في تاريخ الإثبات. إذا أُجِّل الدفع بما يتجاوز آجال الائتمان العادية، يُثبت الفرق بين ما يعادل السعر النقدي وإجمالي الدفعات كفائدة على مدى فترة الائتمان ما لم تُثبَت هذه الفائدة ضمن القيمة الدفترية للبند وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة للقطاع العام 5.

38. قد يُقتنى بند واحد أو أكثر من العقارات، والآلات، والمعدات مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. يشير النقاش التالي ببساطة إلى مبادلة أصل غير نقدي بآخر، إلا أنه ينطبق أيضاً على جميع معاملات التبادل الموصوفة في الجملة السابقة. تُقاس تكلفة بند

العقارات، والآلات، والمعدات بالقيمة العادلة ما لم (أ) تفتقر المعاملة التبادلية إلى الجوهر التجاري، أو (ب) تكون القيمة العادلة للأصل المستلم والأصل المتنازل عنه غير قابلة للقياس بموثوقية. ويُقاس البند الذي يتم اقتناؤه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع الجهة أن تلغي إثبات الأصل المُتنازل عنه في الحال. وإذا لم يُقاس البند الذي يتم اقتناؤه بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تُقاس بالقيمة الدفترية للأصل المُتنازل عنه.

39. تحدد الجهة ما إذا كان للمعاملة التبادلية جوهر تجاري بالأخذ في الحسبان إلى أي مدى يُتوقع أن تتغير تدفقاتها النقدية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة نتيجة للمعاملة. ويكون للمعاملة التبادلية جوهر تجاري عندما:

أ. يختلف تكوين (مخاطر، وتوقيت، ومبلغ) التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة من الأصل المُستلم عن تكوين التدفقات النقدية أو الخدمات المتوقعة من الأصل المُحول؛ أو

ب. تتغير، نتيجة للمُبادلة، القيمة الخاصة بالجهة للجزء المُتأثر بالمعاملة من عمليات الجهة؛ و

ج. يكون الفرق في (أ) أو (ب) مهماً بالنسبة للقيمة العادلة للأصول المُتبادلة.

ولغرض تحديد ما إذا كانت المعاملة التبادلية ذات جوهر تجاري، يجب أن تعكس القيمة الخاصة بالجهة لجزء من عملياتها المتأثرة بالمعاملة التدفقات النقدية بعد الضريبة، إذا كانت تخضع للضريبة. وقد تكون نتائج هذه التحليلات واضحة دون حاجة الجهة لإجراء حسابات مفصلة.

40. تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا توجد له معاملات سوقية مقارنة قابلة للقياس بموثوقية عندما (أ) لا تكون درجة الاختلاف في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة لذلك الأصل مهماً أو (ب) يكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المختلفة التي تقع ضمن هذا النطاق بشكل معقول واستخدامها عند تقدير القيمة العادلة. إذا كانت الجهة قادرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه تُستخدم لقياس تكلفة الأصل المستلم ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم بَيّنه بشكل أكثر وضوحاً

41. تُحدَّد تكلفة بند العقارات، والآلات، والمعدات المحتفظ به من قبل المستأجر وفق عقد إيجار تمويلي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 13.

القياس بعد الإثبات

42. **يجب على الجهة أن تختار إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة 43 أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة 44 باعتبارها سياستها المحاسبية، وتطبق تلك السياسة على فئة كاملة من العقارات، والآلات، والمعدات.**

نموذج التكلفة

43. **بعد إثبات بند العقارات، والآلات، والمعدات كأصل، يجب تسجيل هذا البند بتكلفته، مطروحاً منه أي مجمع الاستهلاك وأي مجمع لخسائر الهبوط في القيمة.**

نموذج إعادة التقييم

44. **بعد الإثبات الأولي لأصل، يجب تسجيل بند العقارات، والآلات، والمعدات الذي يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوى القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم، مطروحاً منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي مجمع لخسائر الهبوط في القيمة لاحق. يجب أن يُعاد التقييم على أساس منتظم بشكل كاف لضمان ألا تختلف القيمة الدفترية بصورة ذات أهمية نسبية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية. وقد بُيِّنت المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم في الفقرات 54-56.**

45. عادة ما تُحدد القيمة العادلة لبنود العقارات بتقييمها بناءً على أدلة من السوق. تكون القيمة العادلة لبنود الآلات، والمعدات هي عادة قيمتها السوقية المحددة عن طريق التقييم. عادة ما يتم التقييم عن طريق مقيّم مهني يحمل مؤهلاً مهنياً ذي صلة ومعترف به. ومن السهل التحقق من القيمة العادلة للعديد من الأصول، بالرجوع إلى الأسعار المعلنة في سوق نشط وذي سيولة. على سبيل المثال، يمكن عادةً الحصول على أسعار السوق المتداولة للأراضي، والمباني غير المتخصصة، والمركبات، والعديد من أنواع الآلات والمعدات.

46. قد يكون من الصعب تحديد القيمة السوقية لبعض أصول القطاع العام، بسبب غياب المعامَلات السوقية لهذه الأصول. قد تمتلك بعض جهات القطاع العام مجموعات مهمة من هذه الأصول.

47. عندما لا يكون هناك دليل متاح لتحديد القيمة السوقية لبند العقارات في سوق نشط وذي سيولة، فإنه يمكن تحديد القيمة العادلة للبند بالرجوع إلى بنود أخرى ذات خصائص مماثلة في ظروف مماثلة وموقع مماثل. على سبيل المثال، يمكن تقدير القيمة العادلة لأرض حكومية شاغرة احتُفظ بها لفترة زمنية طويلة حدثت خلالها عمليات قليلة عن طريق الرجوع إلى القيمة السوقية لأرض ذات خصائص وطوبوغرافيا مماثلة وفي موقع مماثل ويكون سعر السوق الخاص بها متاحاً. في حالة المباني المتخصصة والهياكل الأخرى التي شيدها الإنسان، فإنه يمكن تقدير القيمة العادلة باستخدام مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة أو مدخل تكلفة الاستعادة أو مدخل وحدات الخدمة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 21). في العديد من الحالات، يمكن تحديد تكلفة الإحلال المستهلكة لأصل بالرجوع إلى سعر الشراء لأصل مماثل ذي خدمات متوقعة متبقية مماثلة في سوق نشط وذي سيولة. وفي بعض الحالات، ستكون تكلفة إعادة إنتاج الأصل أفضل مؤشر على تكلفة إحلاله. على سبيل المثال، في حالة خسارة، مبنى برلمان[3] يمكن إعادة إنشائه بدلاً من إحلاله بموقع بديل، بسبب أهميته للمجتمع.

48. في حال عدم وجود دليل على القيمة العادلة مبنى على أساس السوق بسبب الطبيعة المتخصصة لبند من بنود الآلات، والمعدات، قد تحتاج الجهة إلى تقدير القيمة العادلة باستخدام، على سبيل المثال، مدخل تكلفة إعادة الإنتاج أو مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة أو مدخل تكلفة الاستعادة أو مدخل وحدات الخدمة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 21). قد يتم تقرير تكلفة الإحلال المستهلكة لبند من بنود الآلات أو المعدات بالرجوع إلى سعر الشراء في السوق للعناصر المستخدمة في إنتاج الأصل أو إلى السعر القياسي لأصل مماثل بناءً على سعره في فترة سابقة. وعند استخدام طريقة السعر القياسي، فإن الأمر يتطلب ممارسة الحكم لتحديد ما إذا كانت قد حدثت تغيرات جوهرية في تقنية الإنتاج خلال الفترة، وما إذا كانت طاقة الأصل المرجعي هي نفس طاقة الأصل الذي يُقيَّم.

49. يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التغيرات في القيم العادلة لبنود العقارات، والآلات، والمعدات

---

[3] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

التي يتم تقييمها. عندما تختلف القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل هام نسبياً عن قيمته الدفترية، يكون من الضروري إجراء إعادة التقييم مرة أخرى. وتتعرض بعض بنود العقارات، والآلات، والمعدات لتغيرات جوهرية ومتقلبة في القيمة العادلة، مما يستلزم من ثم إعادة التقييم سنوياً. وتعتبر عمليات إعادة التقييم هذه غير ضرورية فقط لبنود العقارات، والآلات، والمعدات التي تكون التغيرات في قيمتها العادلة غير جوهرية. وبدلاً عن ذلك، قد يكون من الضروري إجراء التقييم فقط كل ثلاث أو خمس سنوات.

50. عند إعادة تقييم بند العقارات، والآلات، والمعدات تُعدَّل القيمة الدفترية لذلك الأصل إلى القيمة المعاد تقييمها، في تاريخ إعادة التقييم، ويُعالج الأصل بإحدى الطرق التالية:

أ. تعديل إجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتسق مع القيمة الدفترية للأصل المعاد تقييمه. على سبيل المثال، يمكن تعديل إجمالي القيمة الدفترية بالرجوع إلى بيانات السوق الممكن رصدها أو تعديلها بالتناسب مع التغير في القيمة الدفترية. يُعدَّل مجمع الاستهلاك في تاريخ إعادة التقييم ليساوي الفرق بين إجمالي القيمة الدفترية والقيمة الدفترية للأصل بعد الأخذ بالاعتبار مجمع خسائر الهبوط في القيمة؛ أو

ب. يُستبعَد مجمع الاستهلاك من إجمالي القيمة الدفترية للأصل.

يشكل مبلغ التعديل لمجمع الاستهلاك جزءاً من الزيادة أو الانخفاض في القيمة الدفترية والتي يُحاسَب عنها وفقاً للفقرتين 54 و55.

51. **إذا أُعيد تقييم بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات، فإنه يجب إعادة تقييم كامل فئة العقارات، والآلات، والمعدات التي ينتمي إليها الأصل.**

51أ. خسائر الهبوط في القيمة وعكس قيد خسائر الهبوط في القيمة للأصل -وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد، لا تؤدى بالضرورة إلى الحاجة لإعادة تقييم فئة الأصول التي ينتمي إليها ذلك الأصل أو مجموعة الأصول.

52. الفئة من العقارات، والآلات، والمعدات هي عبارة عن مجموعة من الأصول ذات طبيعة أو وظيفة متماثلة في عمليات الجهة. وفيما يلي أمثلة على الفئات المنفصلة:

أ. الأراضي؛ و
ب. المباني التشغيلية؛ و
ج. الطرق؛ و
د. الآلات؛ و
ه. شبكات نقل الكهرباء؛ و
و. السفن؛ و
ز. الطائرات؛ و
ح. أنظمة الأسلحة؛ و
ط. المركبات؛ و
ي. الأثاث والتركيبات؛ و
ك. معدات المكاتب؛ و
ل. أبراج حفر آبار النفط؛ و
م. النباتات المثمرة.

53. يُعاد تقييم البنود ضمن فئة من العقارات، والآلات، والمعدات في الوقت نفسه لتجنب إعادة التقييم الانتقائي للأصول وتجنب الإفصاح عن مبالغ في القوائم المالية تكون عبارة عن مزيج للتكاليف والقيم في تواريخ مختلفة. مع ذلك، يمكن إعادة تقييم فئة من الأصول على أساس متدرج شريطة أن تُكمَل

إعادة تقييم فئة الأصول خلال فترة زمنية قصيرة وشريطة أن تُحدَّث عمليات إعادة التقييم باستمرار.

54. **إذا زادت القيمة الدفترية لفئة من الأصول نتيجة لإعادة التقييم، فإنه يجب قيد الزيادة مباشرةً في الجانب الدائن في فائض إعادة التقييم. مع ذلك، يجب إثبات زيادة إعادة التقييم في الفائض أو العجز إلى الحد الذي يعكس قيد انخفاض من إعادة تقييم سبق إثباته لنفس فئة الأصول.**

55. **إذا انخفضت القيمة الدفترية لفئة معينة من الأصول نتيجة للقيام بإعادة تقييم، فإنه يجب إثبات التخفيض في الفائض أو العجز. مع ذلك، يجب قيد التخفيض مباشرة في الجانب المدين في فائض إعادة التقييم إلى حد أي رصيد دائن قائم في فائض إعادة التقييم فيما يتعلق بتلك الفئة من الأصول.**

56. **يجب أن تُجرى مقاصة بين الزيادات والانخفاضات الناتجة من إعادة التقييم المتعلقة بالأصول الفردية ضمن فئة من العقارات، والآلات، والمعدات ضمن تلك الفئة، ولكن يجب ألا تُجرى المقاصة لأصول ضمن فئات مختلفة.**

57. يمكن تحويل بعض أو جميع فائض إعادة التقييم ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية المتعلق بالعقارات، والآلات، والمعدات مباشرة إلى الفائض أو العجز المتراكم عند إلغاء إثبات الأصول. قد يتضمن ذلك تحويل بعض أو كل الفائض عندما تكون الأصول التي تدخل ضمن فئة العقارات، والآلات، والمعدات التي يتعلق بها الفائض معزولة من الاستخدام النشط أو مستبعدة. مع ذلك، يمكن تحويل بعض الفائض أثناء استخدام الجهة للأصول. وفي هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المحول هو الفرق بين الاستهلاك على أساس القيمة الدفترية المعاد تقييمها للأصول والاستهلاك على أساس التكاليف الأولية للأصول. ولا يُحوَّل فائض إعادة التقييم إلى الفائض أو العجز المتراكم من خلال الفائض أو العجز.

58. توجد إرشادات حول الآثار على الضرائب على الفائض، إن وجدت، الناتجة عن إعادة تقييم العقارات، والآلات، والمعدات في معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

الاستهلاك

59. **كل جزء من بند العقارات، والآلات، والمعدات تكون تكلفته جوهرية بالنسبة للتكاليف الإجمالية للبند يجب استهلاكه بصفة منفصلة.**

60. تخصص الجهة المبلغ الذي أُثبت لأحد بنود العقارات، والآلات، والمعدات عند الاقتناء لأجزائه الجوهرية وتستهلك كل جزء بشكل منفصل. على سبيل المثال، وفي معظم الحالات، سيكون مطلوباً استهلاك كل من الأرصفة، والتركيبات، والمنعطفات، والقنوات، وممرات المشاة، والكباري، والإنارة في نظام الطرق بشكل منفصل. وبالمثل، قد يكون من الملائم استهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها بشكل منفصل، سواء كانت مملوكة أو خاضعة لعقد إيجار تمويلي. وبالمثل، إذا اقتنت الجهة عقارات، وآلات، ومعدات خاضعة لعقد إيجار تشغيلي تكون هي فيها المؤجر، فقد يكون من المناسب أن تُستهلك – بشكل منفصل – المبالغ المُعكوسة في تكلفة ذلك البند والتي تعود إلى شروط عقد الإيجار الإيجابية أو السلبية بالنسبة للسوق.

61. قد يكون لجزء مهم من بند العقارات، والآلات، والمعدات العمر الإنتاجي نفسه وطريقة الاستهلاك نفسها لجزء مهم آخر من ذلك البند نفسه. يمكن تجميع مثل هذه الأجزاء لتحديد تكلفة الاستهلاك.

62. إلى الحد الذي تستهلك فيه الجهة بشكل منفصل بعض أجزاء من بند العقارات، والآلات، والمعدات، فإنها تستهلك ما يتبقى من هذا البند أيضاً بشكل منفصل. ويتكون هذا الجزء المتبقي من أجزاء البند التي تعد غير مهمة بشكل منفرد. وإذا كان لدى الجهة توقعات مختلفة فيما يتعلق بهذه الأجزاء، فقد يكون من الضروري استخدام أساليب التقدير التقريبي لاستهلاك الجزء المتبقي بطريقة تعبر بموثوقية عن نمط

الاستهلاك أو العمر الإنتاجي لأجزائه أو كليهما.

63. قد تختار الجهة أن تستهلك بشكل منفصل أجزاء البند التي تكون تكلفتها غير جوهرية بالنسبة للتكلفة الإجمالية للبند.

64. **يجب إثبات تكلفة الاستهلاك لكل فترة في الفائض أو العجز إلا إذا ضُمِّنت في القيمة الدفترية لأصل آخر.**

65. تُثبت عادة تكلفة الاستهلاك للفترة في الفائض أو العجز. مع ذلك، تُستخدم أحياناً المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، تشكل تكلفة الاستهلاك جزءاً من تكلفة الأصل الآخر وتُضمَّن في قيمته الدفترية. على سبيل المثال، يُضمَّن استهلاك آلات ومعدات التصنيع في تكاليف تحويل المخزون (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12). على نحو مماثل، قد يُضمَّن استهلاك العقارات، والآلات، والمعدات المستخدمة لأنشطة التطوير في تكلفة الأصل غير الملموس المثبت وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول *غير الملموسة*.

المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك

66. **يجب تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.**

67. **يجب مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في تاريخ القوائم المالية السنوية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، فإنه يجب المحاسبة عن التغير/ التغيرات كتغير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*.**

68. يجب إثبات الاستهلاك حتى وإن كانت القيمة العادلة للأصل تتجاوز قيمته الدفترية، مادامت القيمة المتبقية للأصل لا تتجاوز قيمته الدفترية. ولا يعني إصلاح الأصل وصيانته عدم الحاجة إلى استهلاكه. ومن ناحية أخرى، قد يُصان بعض الأصول بشكل رديء أو قد تؤجَّل الصيانة إلى أجل غير مسمى بسبب قيود الموازنة. وعندما تؤدي سياسات إدارة الأصول إلى تفاقم آثار تهالك الأصل بالاستعمال، فإنه يجب إعادة تقييم عمره الإنتاجي وتعديله بناء على ذلك.

69. يُحدَّد المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل بعد خصم قيمته المتبقية. وفي الواقع، غالبًا ما تكون القيمة المتبقية للأصل غير الجوهرية، ومن ثم تكون غير ذات أهمية في حساب المبلغ القابل للاستهلاك.

70. قد ترتفع القيمة المتبقية للأصل إلى مبلغ يساوي القيمة الدفترية للأصل أو يزيد عنها. وإذا حدث ذلك، تكون تكلفة استهلاك الأصل مساوية للصفر ما لم -وإلى أن -تنخفض قيمته المتبقية لاحقاً إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل.

71. يبدأ استهلاك الأصل عندما يكون متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع والحالة اللازمين له حتى يكون قادراً على العمل بالطريقة التي ترغب فيها الإدارة. ويتوقف استهلاك الأصل عند إلغاء إثباته. ومن ثم، لا يتوقف الاستهلاك عندما يصبح الأصل عاطلاً عن العمل أو يكون معزولاً من الاستخدام النشط ومحتفظاً به بغرض استبعاده، ما لم يكن الأصل قد أستهلك بالكامل. مع ذلك، وفق طرق الاستهلاك على أساس الاستخدام، فإنه يمكن أن تكون تكلفة الاستهلاك مساوية للصفر عندما لا يكون هناك إنتاج.

72. تُستهلَك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المنطوية في العقارات، والآلات، والمعدات من قبل الجهة بشكل رئيس من خلال استخدامها للأصول. مع ذلك، فإن هناك عوامل أخرى، مثل التقادم الفني أو التجاري، وتهالك الأصل بالاستعمال بينما يكون الأصل عاطلاً عن العمل، تؤدي غالبًا إلى تخفيض في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل.

ومن ثم، يجب أن تؤخذ كل العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

أ. الاستخدام المتوقع للأصل. وُقيِّم الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو إنتاجه المادي.

ب. الاهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يُستخدَم فيها الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون عاطلاً.

ج. التقادم الفني أو التجاري الناتج من التغييرات أو التحسينات في الإنتاج، أو من التغير في طلب السوق على مخرجات الأصل من المنتجات أو الخدمات. ويمكن أن تشير التخفيضات المستقبلية المتوقعة في سعر بيع بند أُنتج باستخدام الأصل، إلى توقع التقادم الفني أو التجاري للأصل مما قد يعكس بدوره انخفاضاً في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل.

د. القيود النظامية أو القيود المماثلة على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء الإيجارات ذات العلاقة.

73. يُحدَّد العمر الإنتاجي للأصل على أساس المنفعة المتوقعة للجهة من الأصل. وقد تنطوي سياسة إدارة الأصول بالجهة على استبعاد الأصول بعد وقت محدد أو بعد استهلاك جزء محدد من المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل. لذلك، قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقصر من عمره الاقتصادي. وإن تقدير العمر الإنتاجي للأصل مسألة اجتهادية بناءً على خبرة الجهة مع أصول مماثلة.

74. تُعَدُّ الأراضي والمباني أصولاً قابلة للفصل ويُحاسَب عنهما بشكل منفصل، حتى عند اقتنائهما معاً. وباستثناء بعض الأراضي، مثل المحاجر والمواقع المستخدمة لأنظمة تجميع القمامة، فإن العمر الإنتاجي للأرض يكون غير محدود ومن ثم لا تُستهلك. ويكون للمباني عمر إنتاجي محدود ومن ثم تُعَدُّ أصولاً قابلة للاستهلاك. ولا تؤثر الزيادة في قيمة الأرض التي يقع عليها المبنى في تحديد المبلغ القابل للاستهلاك للمبنى.

75. إذا تضمنت تكلفة الأرض تكلفة التفكيك، والإزالة، وإعادة الموقع إلى ما كان عليه، فإن ذلك الجزء من تكلفة الأرض يُستهلك خلال فترة المنافع أو الخدمات المتوقعة التي يكون الحصول عليها من تكبد تلك التكاليف. وفي بعض الحالات، قد يكون للأرض نفسها عمر إنتاجي محدود، وفي هذه الحالة تُستهلَك بطريقة تعكس المنافع أو الخدمات المتوقع الحصول عليها منها.

طريقة الاستهلاك

76. **يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تُستهلك وفقاً له المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة من الأصل من قبل الجهة.**

77. **يجب أن تُراجَع طريقة الاستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في كل تاريخ للقوائم المالية السنوية، وإذا حدث تغيير جوهري في نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل، فإنه يجب تغيير الطريقة لتعكس التغير في النمط. يجب المحاسبة عن هذا التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3.**

78. يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الاستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي. تتضمن هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. ينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت لاحتساب الاستهلاك مصروف ثابت خلال العمر الإنتاجي للأصل إذا لم تتغير قيمته المتبقية. ينتج عن طريقة الرصيد المتناقص مصروف متناقص خلال العمر الإنتاجي للأصل. أما طريقة وحدات الإنتاج فينتج عنها مصروف تتوقف قيمته على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع. تختار الجهة الطريقة التي تعكس بدرجة أكبر من غيرها نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها

الأصل. تُطبَّق تلك الطريقة على نحو متسق من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة.

78أ. تعد طريقة الاستهلاك المبنية على الإيرادات التي يولدها نشاط يتضمن استخدام الأصل غير ملائمة. إذ تعكس الإيرادات المولدة عن النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل بشكل عام عوامل أخرى بخلاف استهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة للأصل. على سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بالمدخلات والعمليات الأخرى، وأنشطة البيع والتغيرات في أحجام المبيعات والأسعار. وقد يتأثر مكون السعر في الإيرادات بالتضخم، الذي لا يكون له تأثير في الطريقة التي يُستهلك بها الأصل.

الهبوط في القيمة

79. لتحديد ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمة أي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات، تطبق الجهة معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، أيهما ينطبق. ويوضح هذان المعياران كيفية قيام الجهة بمراجعة القيمة الدفترية لأصولها، وكيفية تحديد مبلغ الخدمات الممكن استرداده أو المبلغ الممكن استرداده من الأصل، عند إثبات، أو عكس قيد إثبات خسارة الهبوط في القيمة.

التعويض عن الهبوط في القيمة

80. **يجب تضمين التعويض من أطراف ثالثة لبنود العقارات، والآلات، والمعدات التي هبطت قيمتها، أو فقدت، أو تم التنازل عنها في الفائض أو العجز عندما يصبح التعويض مستحق الاستلام.**

81. الهبوط في القيمة أو الخسائر في بنود العقارات، والآلات، والمعدات، والمطالبات ذات العلاقة للتعويض من أطراف ثالثة أو دفعات التعويض من أطراف ثالثة، وأي شراء أو إنشاء لاحق لأصول بديلة على سبيل الإحلال هي أحداث اقتصادية منفصلة ويُحاسب عنها بشكل منفصل كما يلي:

أ. يُثبت الهبوط في قيمة بنود العقارات، والآلات، والمعدات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، أيهما ينطبق؛ و

ب. يُحدَّد وفقاً لهذا المعيار إلغاء إثبات بنود العقارات، والآلات، والمعدات عندما تكون معزولة من الاستخدام النشط أو عند استبعادها؛ و

ج. يُضمَّن التعويض من أطراف ثالثة لبنود العقارات، والآلات، والمعدات التي انخفضت قيمتها، أو فقدت، أو تم التنازل عنها في تحديد الفائض أو العجز عندما يصبح مستحق الاستلام؛ و

د. يُحدَّد وفقاً لهذا المعيار تكلفة بنود العقارات، والآلات، والمعدات التي تُعاد إلى ما كانت عليه، أو تُشترى، أو تُنشأ، على سبيل الإحلال.

إلغاء الإثبات

82. **يجب إلغاء إثبات القيمة الدفترية لأي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات:**

أ. عند استبعاده؛ أو

ب. عندما لا يتوقع الحصول على أي منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من استخدامه أو استبعاده.

83. **يجب تضمين المكسب أو الخسارة الناشئة من إلغاء إثبات بند العقارات، والآلات، والمعدات في الفائض أو العجز عند إلغاء إثبات البند (ما لم يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الاستئجار).**

83أ. مع ذلك، فإن الجهة التي، تبيع بشكل روتيني ضمن السياق المعتاد لأعمالها بنوداً من العقارات، والآلات، والمعدات كانت قد احتفظت بها لغرض تأجيرها للآخرين، يجب أن تحول هذه الأصول إلى المخزون

بقيمتها الدفترية عندما لا تعد مؤجرة وتصبح محتفظاً بها لغرض البيع. ويجب إثبات المتحصلات من بيع هذه الأصول على أنها إيراد وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*.

84. يمكن أن يُستبعد أي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات بطرق مختلفة (على سبيل المثال، من خلال البيع أو إبرام عقد إيجار تمويلي أو التبرع). وعند تحديد تاريخ استبعاد البند، تطبق الجهة الضوابط الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 9 لإثبات الإيرادات من بيع السلع. وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 على الاستبعاد من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

85. إذا قامت الجهة، وفق أساس الإثبات في الفقرة 14، بإثبات تكلفة إحلال جزء من أحد بنود العقارات، والآلات، والمعدات في قيمتها الدفترية، فإنها تقوم بإلغاء إثبات القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله بغض النظر عما إذا كان قد استُهلك الجزء الذي تم إحلاله بشكل منفصل. وإذا كان من غير العملي للجهة أن تقوم بتحديد القيمة الدفترية للجزء الذي تم إحلاله، فإنه يمكنها استخدام تكلفة الإحلال على أنه مؤشر على ما كانت عليه تكلفة الجزء الذي تم إحلاله عند اقتنائه أو إنشائه.

86. **يجب تحديد المكسب أو الخسارة الناشئة من إلغاء الإثبات بأي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات بالفرق بين صافي المتحصلات من استبعاد البند، إن وجد، وقيمته الدفترية.**

87. يُثبت المقابل مستحق الاستلام عند استبعاد أي بند من بنود العقارات، والآلات، والمعدات بشكل أولي بقيمته العادلة. وإذا كان دفع مقابل البند آجلاً، يُثبت المقابل المستحق بشكل أولي بما يعادل السعر النقدي. يُثبت الفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل والسعر النقدي على أنه إيراد فائدة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9، بما يعكس العائد الفعلي على المبلغ مستحق الاستلام.

الإفصاح

88. **يجب الإفصاح في القوائم المالية، لكل فئة من العقارات، والآلات، والمعدات المثبتة في القوائم المالية عما يلي:**
   - أ. **أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية؛ و**
   - ب. **طرق الاستهلاك المستخدمة؛ و**
   - ج. **الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛ و**
   - د. **إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (مجمعة مع مجمع خسائر الهبوط في القيمة) في بداية الفترة وفي نهايتها؛ و**
   - ه. **المطابقة ما بين القيمة الدفترية في أول الفترة وفي نهايتها والتي تبين:**
     - (1) **الإضافات؛** و
     - (2) **الاستبعادات؛** و
     - (3) **الاستحواذ من خلال تجميع عمليات في القطاع العام؛** و
     - (4) **الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناتجة من إعادة التقييم وفق الفقرات 44 و54 و55 ومن خسائر الهبوط في القيمة (إن وجدت) المثبتة أو المعكوس قيدها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26 أيهما ينطبق؛** و
     - (5) **خسائر الهبوط في القيمة المثبتة في الفائض أو العجز وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26 أيهما ينطبق؛**
     - (6) **خسائر الهبوط في القيمة المعكوس قيدها في الفائض أو العجز وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26 أيهما ينطبق؛** و
     - (7) **الاستهلاك؛** و

(8) صافي فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة عن ترجمة القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك ترجمة العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالجهة المعدة للقوائم المالية؛ و

(9) التغيرات الأخرى.

.89 **يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً لكل فئة من فئات العقارات، والآلات، والمعدات المثبتة في القوائم المالية عما يلي:**

أ. وجود مبلغ القيود على الملكية، وكذلك العقارات، والآلات، والمعدات المقدمة ضماناً مقابل الالتزامات؛ و

ب. مبلغ النفقات المثبتة في القيمة الدفترية لبند العقارات، والآلات، والمعدات في سياق إنشائه؛ و

ج. مبلغ الارتباطات التعاقدية لاقتناء العقارات، والآلات، والمعدات؛ و

د. مبلغ التعويض من أطراف ثالثة عن بنود العقارات، والآلات، والمعدات التي انخفضت قيمتها، أو تم خسارتها أو تم التنازل عنها المضمنة في الفائض أو العجز، إذا لم يُفصح عنه بشكل منفصل في صلب قائمة الأداء المالي.

.90 إن اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل اجتهادية. لذلك، فإن الإفصاح عن الطرق المطبقة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الاستهلاك يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة، وتمكن من إجراء مقارنات مع الجهات الأخرى. ولأسباب مماثلة، فإنه من الضروري الإفصاح عن:

أ. الاستهلاك، سواء أُثبت بالفائض أو العجز أو كجزء من تكلفة الأصول الأخرى، خلال الفترة؛ و

ب. مجمع الاستهلاك في نهاية الفترة.

.91 وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، تفصح الجهة عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو من المتوقع أن يكون له تأثير في الفترات اللاحقة. وبالنسبة للعقارات، والآلات، والمعدات، يمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغييرات في التقديرات بشأن:

أ. القيم المتبقية؛ و

ب. التكاليف المقدرة لتفكيك أو إزالة العقارات والآلات والمعدات أو إعادتها إلى ما كانت عليه؛ و

ج. الأعمار الإنتاجية؛ و

د. طرق الاستهلاك.

.92 **إذا عُرضت فئات العقارات، والآلات، والمعدات بمبالغ إعادة التقييم، فإنه يجب الإفصاح عما يلي:**

أ. تاريخ سريان إعادة التقييم؛ و

ب. ما إذا كان قد استُعين بمقيم مستقل؛ و

ج. الطرق والافتراضات المهمة المستخدمة في تقدير القيم العادلة للأصول؛ و

د. الحد الذي حُدِّدت فيه القيم العادلة للأصول مباشرة بالرجوع إلى أسعار ممكن رصدها في سوق نشط أو في معاملات سوقية حديثة تمت على أساس التصرف الحر، أو قُدِّرت باستخدام أساليب تقييم أخرى؛ و

ه. فائض إعادة التقييم، مبيناً التغير خلال الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين أو حقوق المساهمين الأخرى؛ و

و. مجموع جميع أنواع فائض إعادة التقييم للبنود الفردية للعقارات، والآلات، والمعدات التي تقع ضمن تلك الفئة؛ و

ز. مجموع كل أنواع عجز إعادة التقييم للبنود الفردية للعقارات، والآلات، والمعدات التي تقع ضمن تلك الفئة.

.93 تقوم الجهة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعقارات، والآلات، والمعدات التي انخفضت قيمتها وفق

معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة 88(هـ) (4) – (6).

94. قد يجد مستخدمو القوائم المالية المعلومات التالية ملائمة لاحتياجاتهم:
أ. القيمة الدفترية للعقارات، والآلات، والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتاً؛ و
ب. إجمالي القيمة الدفترية لأي عقارات، وآلات، ومعدات مستهلكة دفترياً بالكامل ومازالت قيد الاستخدام؛ و
ج. القيمة الدفترية للعقارات، والآلات، والمعدات التي عزلت من الاستخدام النشط ومحتفظ بها بغرض الاستبعاد؛ و
د. في حال استخدام نموذج التكلفة، القيمة العادلة للعقارات، والآلات، والمعدات عندما تختلف بشكل هام نسبيا عن القيمة الدفترية.

ولذلك، تشجّع الجهات على الإفصاح عن هذه المبالغ.

أحكام انتقالية

95. [حذفت].

96. [حذفت].

97. [حذفت].

98. [حذفت].

99. [حذفت].

100. [حذفت].

101. [حذفت].

102. [حذفت].

103. [حذفت].

104. [حذفت].

105. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

106. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].

106أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].

تاريخ السريان

107. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

107أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 17].**

107د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107و. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ز. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ح. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ط. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ي. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ك. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ل. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107م. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

107ن. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].**

108. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 (2001)

109. [حذفت هذه الفقرة معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 17].

معيار المحاسبة للقطاع العام 18

"التقارير القطاعية"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية* في الفقرات 1-77. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 18 في سياق هدفه، *وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام*، *وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام*. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 18 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 18 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

هدف هذا المعيار هو وضع مبادئ للتقرير عن المعلومات المالية حسب القطاعات. يؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى:

أ. مساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم الأداء الماضي للجهة بشكل أفضل، وتحديد الموارد المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسة للجهة؛ و

ب. تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين الجهة من الوفاء بالتزاماتها المتعلقة بالمساءلة.

النطاق

1. **يجب على الجهة التي تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطَبِّق هذا المعيار في عرض المعلومات القطاعية.**

2. [حذفت].

3. [حذفت].

4. **يجب أن يطبق هذا المعيار على المجموعات الكاملة للقوائم المالية المنشورة المعدة والتي تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام.**

5. كما ورد في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، تتضمن المجموعة الكاملة للقوائم المالية قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

6. **في حال عرض كل من القوائم المالية الموحدة للحكومة أو جهة اقتصادية أخرى، والقوائم المالية المنفصلة للجهة الأم سويًا، تعرض المعلومات القطاعية على أساس القوائم المالية الموحدة فقط.**

7. في بعض الدول، تُعد القوائم المالية الموحدة للحكومة أو جهة اقتصادية أخرى والقوائم المالية المنفصلة للجهة المسيطرة، وتُعرض معاً في تقرير واحد. في هذه الحالة يلزم أن يعرض التقرير الذي يحتوي على القوائم المالية الموحدة للحكومة أو جهة مسيطرة أخرى، معلومات قطاعية للقوائم المالية الموحدة فقط.

تعريفات

8. [حذفت].

9. **في هذا المعيار، يستخدم المصطلح الآتي بالمعنى قرينه:**

<u>القطـاع</u> هو نشاط للجهة قابل للتمييز أو مجموعة من أنشطة الجهة القابلة للتمييز يكون من المناسب تقديم معلومات مالية عنه/ عنها بشكل منفصل لغرض (أ) تقويم الأداء الماضي للجهة في تحقيق أهدافها، و (ب) واتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد في المستقبل.

تُستخدم في هذا المعيار، المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

10. تسيطر الحكومة والوكالات التابعة لها على موارد عامة مهمة، وتعمل على تقديم تشكيلة واسعة من السلع والخدمات للمواطنين في مناطق جغرافية مختلفة وفي مناطق ذات خصائص اقتصادية اجتماعية متفاوتة. يتوقع من هذه الجهات، وأحيانًا يطلب منها بشكل رسمي، أن تستخدم تلك الموارد بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف الجهة. تقدم القوائم المالية الموحدة على مستوى الجهة بأكملها نظرة عامة عن

(أ) الأصول المسيطر عليها والالتزامات التي تتحملها الجهة المعدة للقوائم المالية و(ب) تكلفة الخدمات المقدمة و(ج) الإيراد الضريبي ومخصصات الموازنة واستردادات التكلفة المولدة لتمويل مخصص لتلك الخدمات. مع ذلك، فإن هذه المعلومات المجمعة لا تقدم معلومات حول الأهداف التشغيلية المحددة والأنشطة الرئيسة للجهة المعدة للقوائم المالية والموارد والتكاليف المخصصة لتلك الأهداف والأنشطة.

11. في معظم الحالات، تكون أنشطة الجهة واسعة النطاق، وتشمل سلسلة واسعة من المناطق الجغرافية المختلفة، أو المناطق ذات الخصائص الاقتصادية الاجتماعية المختلفة، إلى درجة يصبح فيها من الضروري عرض المعلومات المالية وغير المالية المفصلة حول قطاعات معينة من الجهة، وذلك لتقديم معلومات ملائمة لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

التقرير حسب القطاعات

12. **يجب على كل جهة تحديد قطاعاتها المنفصلة بما يتوافق مع متطلبات الفقرة 9 من هذا المعيار، ويجب أن تعرض معلومات حول تلك القطاعات كما هو مطلوب في الفقرات 51-75 من هذا المعيار.**

13. بموجب هذا المعيار، تحدد جهات القطاع العام – كقطاعات منفصلة – كل نشاط أو مجموعة أنشطة قابلة للتمييز يجب عرض المعلومات المالية المتعلقة بها بغرض (أ) تقويم الأداء الماضي للجهة ومدى تحقيقها لأهدافها و(ب) اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد من قبل الجهة. بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرات 51-75 من هذا المعيار، تشجع الجهات على الإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات التي قدمت عنها تقارير كما هو محدد في هذا المعيار أو التي تعد ضرورية لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

هيكل التقرير

14. في معظم الحالات، تعكس التصنيفات الرئيسة للأنشطة المحددة في وثائق الموازنة القطاعات التي تُعرض معلومات تتعلق بها إلى الهيئة الحاكمة[1] والمسؤول الأول في الإدارة العليا في الجهة. في معظم الحالات، تعكس القطاعات التي تم التقرير عنها للهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا أيضًا القطاعات التي عُرضت في القوائم المالية. يرجع ذلك إلى أن الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا سيطلبان معلومات حول القطاعات ليتمكنا من (أ) أداء مسؤولياتهما الإدارية وتقويم أداء الجهة في تحقيق أهدافها و(ب) اتخاذ القرارات حول تخصيص الجهة للموارد في المستقبل.

15. يتطلب تحديد الأنشطة التي يجب أن تجمع كقطاعات منفصلة والتي تعرض في القوائم المالية لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات ممارسة الحكم. عند اتخاذ هذا الحكم، يجب على معدي القوائم المالية الأخذ في الاعتبار كل من الأمور التالية:
   أ. الهدف من عرض المعلومات المالية حسب القطاع كما هو محدد في الفقرة 9 أعلاه؛ و
   ب. توقعات أفراد المجتمع وممثليهم المنتخبين أو المعينين بشأن الأنشطة الرئيسة للجهة؛ و
   ج. الخصائص النوعية للتقارير المالية كما هي محددة في فصل 3 من إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. هذه الخصائص ملخصة أيضاً في إرشادات تنفيذ هذا المعيار، وهي تشمل الملاءمة والموثوقية[2] والقابلية لمقارنة للمعلومات المالية التي يتم التقرير عنها حول القطاعات المختلفة للجهة على مر الزمن (تستند هذه الخصائص على الخصائص النوعية للبيانات المالية المحددة في إطار *مفاهيم التقرير المالي الصادر* عن مجلس معايير المحاسبة الدولية)؛ و

[1] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".
[2] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 6 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

د. ما إذا كان هيكل قطاعات معين يعكس الأساس الذي يرتكز عليه الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا لطلب المعلومات المالية ليتمكنا من تقويم الأداء الماضي للجهة في تحقيق أهدافها ولاتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد لتحقيق أهداف الجهة في المستقبل.

16. على مستوى الحكومة ككل، غالبًا ما تجمع المعلومات المالية وتعرض بأسلوب يعكس، على سبيل المثال:

أ. التصنيفات الاقتصادية الرئيسة للأنشطة التي قامت بها الحكومة العامة، مثل الصحة والتعليم والدفاع والخدمات الاجتماعية (قد تعكس هذه التصنيفات الوظيفية للحكومة وفقاً لإحصاءات مالية الحكومة (GFS))، والأنشطة التجارية الرئيسة التي تتولاها جهات القطاع العام التجارية، مثل محطات الكهرباء والبنوك وجهات التأمين؛ أو

ب. مسؤوليات الحقائب الوزارية لكل من الوزراء أو أعضاء الحكومة التنفيذية. تعكس هذه المسؤوليات غالبًا، وليس دائمًا، التصنيفات الاقتصادية في البند (أ) أعلاه-وقد تنشأ اختلافات إذ قد تجمع مسؤوليات الحقيبة الوزارية أكثر من تصنيف واحد من التصنيفات الاقتصادية أو تشترك مع تلك التصنيفات.

القطاعات الخدمية والقطاعات الجغرافية

17. غالبًا ما يشار إلى أنواع القطاعات المعروضة على الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا لجهة معنية على أنها قطاعات خدمية أو قطاعات جغرافية. تستخدم هذه المصطلحات في هذا المعيار حسب المعاني التالية:

أ. يشير قطاع الخدمة إلى مكون قابل للتمييز من مكونات جهة تعمل على توفير مخرجات ذات صلة أو تحقيق أهداف تشغيلية معينة تكون متسقة مع المهمة الكلية لكل جهة؛ و

ب. القطاع الجغرافي هو مكون قابل للتمييز من مكونات جهة تعمل على توفير مخرجات أو تحقيق أهداف تشغيلية معينة ضمن منطقة جغرافية معينة.

18. تدار الوزارات والجهات الحكومية عادة على أساس خطوط الخدمات، لأن هذا الأمر يعكس طريقة (أ) تحديد المخرجات الرئيسة و(ب) متابعة إنجازاتها و(ج) تحديد حاجاتها من الموارد ووضع الموازنة لها. ومن الأمثلة على جهة تعد تقاريرها الداخلية على أساس خطوط خدماتها أو قطاعاتها الخدمية وزارة تعليم يعكس هيكلها التنظيمي ونظام التقارير الداخلية بها أنشطة ومخرجات تعليمية لمراحل التعليم الأساسي، والإعدادي، والثانوي كقطاعات منفصلة. يمكن تبني هذا الأساس لتصنيف القطاعات داخليًا لاختلاف المهارات والمرافق اللازمة لتقديم المخرجات والنتائج المرجوة لكل من هذه الأنشطة التعليمية العامة. بالإضافة إلى ذلك، تتضمن القرارات المالية الرئيسة التي تواجهها الإدارة تحديد الموارد التي ستخصص على كل من هذه المخرجات أو الأنشطة. في هذه الحالات، من المحتمل أن إعداد التقارير الخارجية على أساس القطاعات الخدمية سيلبي أيضًا متطلبات هذا المعيار.

19. تشمل العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد ما إذا كانت المخرجات (السلع والخدمات) ترتبط ببعضها البعض، ومن ثم يجب جمعها كقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية:

أ. الأهداف التشغيلية الأساسية للجهة والسلع والخدمات والأنشطة التي تتعلق بتحقيق كل من تلك الأهداف، وما إذا كانت الموارد موزعة وخصصت في الموازنة على أساس مجموعات سلع وخدمات؛ و

ب. طبيعة السلع أو الخدمات المقدمة أو الأنشطة المنفذة؛

ج. طبيعة عملية الإنتاج و/ أو تقديم الخدمات وعملية التوزيع أو آليتها؛ و

د. نوع العميل أو مستهلك السلع أو الخدمات؛ و

ه. إذا كان هذا يعكس الطريقة التي تدار بها الجهة وطريقة عرض المعلومات المالية على الإدارة العليا والهيئة الحاكمة؛ و

و. في حالة انطباق ذلك، طبيعة البيئة التنظيمية (مثلًا وزارة أو سلطة تشريعية[3]) أو القطاع الحكومي (مثلًا قطاع مالي أو مرافق عامة أو حكومة عامة).

20. يجوز أن تُنَظِّم الجهة، وتقدم تقاريرها داخليًا إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا، على أساس إقليمي – سواء ضمن أو عبر الحدود الوطنية أو حدود الولايات أو الحدود المحلية أو حدود اختصاص أخرى. في مثل هذه الحالات، يعكس نظام التقارير الداخلية هيكل قطاعات جغرافية.

21. يجوز تبني هيكل قطاعات جغرافي عندما يكون، على سبيل المثال، الهيكل التنظيمي ونظام التقارير الداخلية لوزارة تعليم مبنيًا على أساس المخرجات التعليمية الإقليمية، وذلك لأن تقويمات الأداء الرئيسة وقرارات تخصيص الموارد التي تقوم بها الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا تُحدد بالرجوع إلى الإنجازات والاحتياجات الإقليمية. يجوز تَبَنِّي هذا الهيكل للحفاظ على الاستقلالية الإقليمية للاحتياجات التعليمية وتقديم خدمات التعليم، أو لأن الأوضاع التشغيلية أو الأهداف التعليمية تختلف بشكل جوهري من إقليم إلى آخر. يجوز أيضًا تَبَنِّي هذا الهيكل لأن الإدارة تعتقد بأن الهيكل التنظيمي المبني على أساس التوزيع الإقليمي للمسؤولية يخدم أهداف الإدارة التعليمية بشكل أفضل. في هذه الحالات، تتخذ قرارات تخصيص الموارد أوليًا، ومن ثم تتابع من قبل الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا على أساس إقليمي. بعد ذلك تتخذ قرارات تفصيلية حول تخصيص الموارد على أنشطة وظيفية معينة ضمن إقليم جغرافي من قبل الإدارة الإقليمية، وذلك بما يتسق مع الاحتياجات التعليمية في تلك المنطقة. في هذه الحالات، من المحتمل أن تلبي المعلومات المعروضة حسب القطاعات الجغرافية في القوائم المالية متطلبات هذا المعيار أيضًا.

22. تشمل العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان يجب عرض المعلومات المالية على أساس جغرافي ما يلي:
أ. التشابه في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في مختلف الأقاليم؛ و
ب. العلاقات بين الأهداف الرئيسة للجهة والأقاليم المختلفة؛ و
ج. ما إذا كانت خصائص تقديم الخدمات والأوضاع التشغيلية تختلف باختلاف الأقاليم؛ و
د. ما إذا كان هذا يعكس الطريقة التي تدار بها الجهة وتعرض المعلومات المالية على المديرين الرئيسين والهيئة الحاكمة؛ و
ه. الاحتياجات أو المهارات أو المخاطر الخاصة التي ترتبط بالعمليات المنفذة في منطقة معينة.

التصنيفات المتعددة للقطاعات

23. في بعض الحالات، قد تقدم الجهة تقاريرها إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا حول إيراد القطاع ومصروفاته وأصوله والتزاماته على أساس أكثر من هيكل قطاعات واحد، مثلًا على أساس كلا القطاعين الخدمي والجغرافي. غالبًا ما يوفر تقديم التقارير على أساس القطاعات الخدمية والقطاعات الجغرافية في القوائم المالية الخارجية معلومات مفيدة إذا كان تحقيق أهداف الجهة يتأثر بشكل كبير بالمنتجات والخدمات المختلفة التي تقدمها، وأيضًا بالمناطق الجغرافية التي تقدم فيها هذه السلع والخدمات. على نحو مشابه، على مستوى الحكومة ككل، قد تطبق الحكومة أساسًا للإفصاح (أ) يعكس إفصاحات الحكومة العامة وقطاع التمويل العام والقطاع التجاري و(ب) يلحق بتحليل قطاع الحكومة العامة، على سبيل المثال، إفصاحات قطاعية للغرض الرئيس أو فئات فرعية وظيفية. في هذه الحالات، يمكن التقرير حول القطاعات بشكل منفصل أو بشكل مصفوفة. كما يجوز تبني هيكل تقارير قطاعية أساسية وثانوية بحيث توفر إفصاحات محدودة عن القطاعات الثانوية.

[3] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

هياكل التقرير غير المناسبة

24. كما ذكر أعلاه، ففي معظم الحالات تعكس القطاعات التي تعد تقارير المعلومات عنها داخليًا إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا في الجهة لأغراض تقويم الأداء الماضي للجهة واتخاذ قرارات حول تخصيص الموارد في المستقبل، تلك القطاعات المحددة في وثائق الموازنة، ويتم أيضًا تبنيها لأغراض التقارير الخارجية وفقًا لمتطلبات هذا المعيار. مع ذلك، في بعض الحالات يجوز هيكلة التقرير الداخلي عن الجهة والمقدم للهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا بحيث تجمع وتعرض على أساس يميز الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات المتعلقة بالأنشطة التي تعتمد على الموازنة عن الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات المتعلقة بالأنشطة التجارية، أو يميز الجهات التي تعتمد على الموازنة عن جهات القطاع العام التجارية. من غير المحتمل أن يتوافق عرض المعلومات القطاعية في القوائم المالية على أساس هذه القطاعات فقط مع الأهداف المحددة لهذا المعيار. ذلك لأنه من غير المحتمل أن تقدم هذه القطاعات معلومات ملائمة للمستخدمين، على سبيل المثال، حول أداء الجهة في تحقيق أهدافها التشغيلية الرئيسة. ويتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 22، *الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة* متطلبات للحكومة التي تختار الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة كما هو محدد في الأسس الإحصائية للتقرير.

25. في بعض الحالات، قد لا تعرض المعلومات المالية المفصلة المعروضة على الهيئة الحاكمة أو المسؤول الأول في الإدارة العليا معلومات عن المصروفات والإيرادات والأصول والالتزامات حسب القطاع الخدمي والقطاع الجغرافي أو بالرجوع إلى أنشطة أخرى. قد تعد مثل هذه التقارير بحيث تعكس النفقات فقط حسب طبيعتها (مثل الأجور والإيجار والمؤن والاستحواذ الرأسمالي (على أساس بند مستقل متسق مع اعتمادات الموازنة أو غيرها من نماذج تفويض التمويل أو النفقة المنطبقة على الجهة. قد يحدث هذا حين يكون الغرض من تقديم التقارير المالية إلى الهيئة الحاكمة والإدارة العليا هو أن تقدم دليلاً على الالتزام بتفويضات الإنفاق بدلاً من أن يكون الغرض هو (أ) تقويم الأداء الماضي لأنشطة الجهة الرئيسة في تحقيق الأهداف المرجوة منها و(ب) اتخاذ قرارات تتعلق بتخصيص الموارد في المستقبل. حين يكون التقرير الداخلي إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا مهيكلاً لعرض معلومات حول الالتزام فقط، فإن التقرير الخارجي على الأساس نفسه الذي يتم به التقرير الداخلي إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا لن يفي بمتطلبات هذا المعيار.

26. عندما لا يعكس هيكل التقرير الداخلي في الجهة متطلبات هذا المعيار، ستحتاج الجهة لأغراض التقرير الخارجي إلى تحديد القطاعات التي تستوفي تعريف القطاع الذي ورد في الفقرة 9 والإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 51-75.

تعريفات إيراد القطاع ومصروفاته وأصوله والتزاماته وسياساته المحاسبية

27. **تستخدم المصطلحات الإضافية التالية في هذا المعيار وفق المعاني المحددة قرين كل منها:**

السياسات المحاسبية للقطاع هي السياسات المحاسبية المتبناة لإعداد وعرض القوائم المالية للمجموعة الموحدة أو الجهة الموحدة بالإضافة إلى تلك السياسات المحاسبية التي تتعلق على وجه الخصوص بالتقارير القطاعية.

أصول القطاع هي تلك الأصول التشغيلية التي يوظفها القطاع في أنشطته التشغيلية، والتي تنسب مباشرة إلى القطاع أو تُخصَّص للقطاع وفق أساس معقول.

وإذا تضمن إيراد القطاع إيراد فائدة أو أرباح أسهم فإن أصول هذا القطاع تشمل ما يتعلق بها من مستحقات أو قروض أو استثمارات أو غيرها من الأصول المولدة للإيراد.

ولا تتضمن أصول القطاع أصول ضريبة الدخل أو الأصول المعادلة التي تُثبت وفقًا لمعايير المحاسبة التي تتناول التزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل.

وتتضمن أصول القطاع الاستثمارات التي تكون المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا كان صافي الفائض (العجز) من تلك الاستثمارات يُضمَّن في إيراد القطاع.

وتُحدَّد قيمة أصول القطاع بعد خصم مخصصات التقييم ذات العلاقة التي تُعرض في قائمة المركز المالي للجهة من خلال مقاصتها بشكل مباشر من الأصول ذات العلاقة.

<u>مصروف القطاع</u> هو المصروف الناتج عن الأنشطة التشغيلية لقطاع ما وينسب مباشرة لذلك القطاع، والجزء ذو العلاقة من المصروف الذي يمكن تخصيصه وفق أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بتخصيص السلع والخدمات إلى عملاء خارجيين والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع قطاعات أخرى من نفس الجهة. ولا يشمل مصروف القطاع:

أ. الفائدة، بما في ذلك الفائدة المتكبَّدة على السلف أو القروض من قطاعات أخرى، ما لم تكن أعمال القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس؛ أو

ب. الخسائر من بيع الاستثمارات أو الخسائر من تسوية الديون، ما لم تكن عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس؛ أو

ج. حصة الجهة في صافي عجز أو خسائر الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية؛ أو

د. مصروف ضريبة الدخل أو المصروف المعادل لضريبة الدخل، الذي يُثبت وفقًا لمعايير المحاسبة التي تتناول التزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل؛ أو

ه. المصروفات الإدارية العامة ومصروفات المركز الرئيس والمصروفات الأخرى التي تنشأ على مستوى الجهة وتتعلق بالجهة بأكملها. مع ذلك، يتم تكبد التكاليف في بعض الأحيان على مستوى الجهة نيابة عن قطاع معين. تعتبر مثل هذه التكاليف مصروفات القطاع إذا كانت تنسب إلى الأنشطة التشغيلية للقطاع وكان من الممكن أن تنسب مباشرة إلى القطاع أو تخصيصها له وفق أساس معقول.

وفيما يخص أعمال القطاع التي تكون ذات طبيعة مالية بشكل رئيس، يجوز عرض إيراد الفائدة ومصروفات الفائدة على أنها بند واحد بالمبلغ الصافي لأغراض تقديم المعلومات القطاعية وذلك فقط في حال كانت تلك البنود تُعرض على أنها بند واحد بالمبلغ الصافي في القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية للجهة.

<u>التزامات القطاع</u> هي التزامات تشغيلية تنتج من الأنشطة التشغيلية للقطاع والتي يمكن أن تنسب بشكل مباشر للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع وفق أساس معقول.

إذا تضمنت مصروفات القطاع مصروفات الفائدة فإن التزامات القطاع تشمل التزامات الفائدة ذات الصلة.

ولا تشمل التزامات القطاع التزامات ضريبة الدخل أو الالتزامات التي تعادل ضريبة الدخل التي تُثبت وفقًا لمعايير المحاسبة التي تتناول التزامات دفع ضريبة الدخل أو المعادلة لضريبة الدخل.

<u>إيراد القطاع</u> هو الإيراد المعروض في قائمة الأداء المالي للجهة والذي ينسب مباشرة لقطاع ما، والجزء ذو العلاقة من إيراد الجهة الذي يمكن تخصيصه وفق أساس معقول لقطاع ما، سواء كان هذا الإيراد من اعتمادات مالية، أو المنح، أو التحويلات، أو الغرامات، أو الرسوم، أو عمليات البيع إلى عملاء خارجيين أو من معاملات مع قطاعات أخرى داخل الجهة ذاتها. لا يتضمن إيراد القطاع:

أ. إيراد الفائدة أو توزيع الأرباح بما في ذلك الفائدة المكتسبة على السلف أو القروض لقطاعات أخرى، ما لم تكن أعمال القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس؛ و

ب. **المكاسب من بيع الاستثمارات أو من تسوية الديون، ما لم تكن أعمال القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس.**

يتضمن إيراد القطاع حصة الجهة في صافي فائض (عجز) الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تكون المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية، فقط إذا كانت تلك البنود مضمنة في الإيرادات الموحدة أو مجموع إيرادات الجهة.

نسب البنود للقطاعات

28. تشمل تعريفات إيراد القطاع، ومصروف القطاع، وأصول القطاع، والتزامات القطاع مبالغ تلك البنود التي تنسب مباشرة لقطاع ما ومبالغ البنود التي يمكن تخصيصها لقطاع ما على أساس معقول.

29. تنظر الجهة إلى نظام التقارير المالية الداخلية بها على أنها نقطة بداية لتحديد تلك البنود التي يمكن أن تنسب مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات. أي أنه حين تُتبنى القطاعات المستخدمة لأغراض التقارير الداخلية، أو أنها تشكل أساساً للقطاعات المتبناة لأغراض للقوائم المالية ذات الغرض العام، فإنه يفترض أن المبالغ التي حددت للقطاعات لأغراض التقارير المالية الداخلية تنسب مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات لغرض قياس إيرادات تلك القطاعات، ومصروفاتها، وأصولها، والتزاماتها.

30. في بعض الحالات، قد يخصص إيراد أو مصروف أو أصل أو التزام للقطاعات لأغراض التقارير المالية الداخلية على أساس تفهمه إدارة الجهة، إلا أنه من الممكن اعتباره غير موضوعي أو جزافيًّا أو من الصعب فهمه بالنسبة للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية. لا يشكل مثل هذا التخصيص أساسًا معقولًا بموجب تعريفات إيراد القطاع ومصروفاته وأصوله والتزاماته في هذا المعيار. بالعكس قد تختار جهة معينة عدم تخصيص أحد بنود الإيراد أو المصروف أو الأصل أو الالتزام لأغراض إعداد التقارير المالية الداخلية على الرغم من وجود أساس معقول لإجراء ذلك. يُخصَّص مثل هذا البند بموجب تعريفات إيراد القطاع، ومصروف القطاع، وأصول القطاع، والتزامات القطاع في هذا المعيار.

31. يمكن لجهات القطاع العام أن تحدد بشكل عام (أ) تكاليف تقديم مجموعات معينة من السلع والخدمات أو تكاليف تنفيذ أنشطة معينة و(ب) الأصول اللازمة للقيام بتلك الأنشطة. تعد هذه المعلومات ضرورية لأغراض التخطيط والرقابة. مع ذلك، في حالات عديدة تُموَّل عمليات الجهات الحكومية وجهات القطاع العام الأخرى من اعتمادات مالية "مجمعة"، أو اعتمادات مالية "على أساس الفئات" والتي تعكس طبيعة الفئات الرئيسة للمصروفات والنفقات. قد لا تكون هذه الاعتمادات المالية "المجمعة" أو الاعتمادات المالية "على أساس الفئات" متعلقة بخطوط خدمات أو أنشطة وظيفية أو أقاليم جغرافية محددة. في بعض الحالات، قد لا يكون ممكنًا أن ينسب الإيراد مباشرةً إلى قطاع معين أو تخصيصه لقطاع معين على أساس معقول. كما قد يكون من غير الممكن أن تنسب بعض الأصول والمصروفات والالتزامات مباشرة، أو أن تُخصَّص على أساس معقول، إلى قطاعات فردية لأنها تدعم نطاقاً كبيراً من أنشطة تقديم الخدمات في عدد من القطاعات أو لكونها متصلة بشكل مباشر بأنشطة الإدارة العامة ولا يمكن تحديدها على أنها قطاع منفصل. ويتم التقرير عن الإيراد والمصروف والأصول والالتزامات غير المنسوبة أو غير المخصصة على أنها مبلغ غير مخصص عند مطابقة إفصاحات القطاع مع مجموع إيرادات الجهة وفقاً لمتطلبات الفقرة 64 من هذا المعيار.

32. قد تشترك الحكومة ووكالاتها في ترتيبات مع جهات من القطاع الخاص لتوفير السلع والخدمات أو لتنفيذ أنشطة أخرى. في بعض الدول تأخذ هذه الترتيبات شكل مشروع مشترك أو استثمار في جهة زميلة يُحاسب عنها بموجب طريقة حقوق الملكية. في مثل هذه الحالة، يشمل إيراد القطاع حصة القطاع من صافي الفائض (العجز) الذي كانت المحاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية، حيث يُضمَّن صافي الفائض (العجز) الذي كانت المحاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية في إيراد الجهة، ويمكن

أن ينسب مباشرة أو يخصص بموثوقية للقطاع على أساس معقول.

أصول والتزامات وإيرادات ومصروفات القطاع

33. من أمثلة أصول القطاع الأصول المتداولة المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للقطاع، والعقارات والآلات والمعدات، والأصول التي هي موضوع عقود الإيجار التمويلي، والأصول غير الملموسة. إذا تضمنت مصروفات القطاع بندا معينا للاستهلاك أو الاستنفاد، فإن الأصل ذا العلاقة يدخل أيضًا ضمن أصول القطاع. ولا تتضمن أصول القطاع تلك الأصول المستخدمة للأغراض العامة للجهة أو لأغراض المركز الرئيس، ومثال ذلك:
أ. مقر الإدارة المركزية ووحدة تطوير السياسات لوزارة تعليم لا يُضمَّن في القطاعات التي تمثل تقديم الخدمات التعليمية في المراحل الأساسية والإعدادية والثانوية؛ أو
ب. مبنى مجلس الوزراء أو غيره من المجالس العامة لا تُضمَّن في القطاعات التي تمثل أنشطة وظيفية رئيسة مثل التعليم والصحة والدفاع عند التقرير على مستوى الحكومة ككل.

وتشمل أصول القطاع الأصول التشغيلية التي يشارك فيها قطاعان أو أكثر إذا كان هناك أساس معقول للتخصيص.

34. قد تشمل القوائم المالية الموحدة للحكومة أو جهة أخرى عمليات كان الاستحواذ عليها من خلال تجميع عمليات في القطاع العام ينشأ عنه شهرة مقتناه (توجد الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة عن الاستحواذ على عملية في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*). في هذه الحالات، ستتضمن أصول القطاع الشهرة التي تنسب مباشرة إلى القطاع أو التي يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول، وتتضمن مصروفات القطاع الهبوط في قيمة الشهرة.

35. تتضمن الأمثلة على التزامات القطاع الذمم التجارية الدائنة، والذمم الدائنة الأخرى، والالتزامات المستحقة، والمبالغ المحصلة مقدمًا من أفراد المجتمع مقابل الحصول على السلع والخدمات المدعومة جزئيًا في المستقبل، وضمان المنتجات الناشئة عن أي أنشطة تجارية للجهة، والمطالبات الأخرى المتعلقة بتقديم السلع والخدمات. ولا تتضمن التزامات القطاع القروض والالتزامات المتعلقة بالأصول الخاضعة لعقود الإيجار التمويلية، والالتزامات الأخرى المتكبدة لأغراض التمويل وليس للأغراض التشغيلية. وإذا تضمنت مصروفات القطاع مصروف الفائدة، فإن الالتزام ذا العلاقة بالفائدة يصبح ضمن التزامات القطاع.

36. لا تتضمن التزامات القطاعات التي لا تعتبر عملياتها ذات طبيعة مالية بشكل رئيس القروض والالتزامات المماثلة لأن إيرادات القطاع ومصروفاته لا تتضمن إيرادات التمويل ومصروفاته. علاوةً على ذلك، ونظرًا لأنه غالبًا ما يصدر الدين على مستوى المركز الرئيس أو من قبل سلطة اقتراض مركزية على أساس الجهة كلها أو الحكومة بأكملها، فإنه من غير الممكن غالبًا أن ينسب الالتزام الذي يحمل الفائدة للقطاع بشكل مباشر أو أن يُخصَّص للقطاع بشكل معقول. مع ذلك، في حال تحديد الأنشطة التمويلية للجهة كقطاع منفصل، كما قد يحدث على مستوى الحكومة ككل، فإن مصروفات قطاع "التمويل" ستتضمن مصروفات الفائدة، كما تتضمن التزامات القطاع الالتزامات الحاملة للفائدة ذات العلاقة.

37. قد يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 40 تعديل القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة لتحديد عملية كان الاستحواذ عليها في عملية استحواذ. تشمل قياسات أصول والتزامات القطاع أي تعديلات على القيم الدفترية السابقة لأصول القطاع والتزاماته القابلة للتحديد التابعة لعملية كان الاستحواذ عليها في عملية استحواذ، حتى وإن كانت هذه التعديلات فقط لغرض إعداد القوائم المالية الموحدة ولم تسجل في القوائم المالية المنفصلة للجهة المسيطرة أو القوائم المالية المفردة للجهة المسيطر عليها. بالمثل، إذا أُعيد تقييم العقارات والآلات والمعدات بعد الاقتناء بموجب نموذج إعادة التقييم كما ورد في معيار

المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*، فإن قياسات أصول القطاع تعكس عمليات إعادة التقييم هذه.

38. في بعض الدول، قد تسيطر الحكومة أو جهة حكومية على جهة قطاع عام تجارية تخضع لضريبة الدخل أو ما يعادلها. قد يتطلب من هذه المنشآت تطبيق معايير محاسبية مثل معيار المحاسبة الدولي 12، *ضرائب الدخل* والذي يحدد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل أو ما يعادلها. وقد تتطلب مثل هذه المعايير إثبات أصول والتزامات ضريبة الدخل من أجل مصروفات ضريبة الدخل، أو ما يعادلها، والتي أُثبتت في الفترة الحالية وتكون قابلة للاسترداد أو السداد في فترات مستقبلية. هذه الأصول والالتزامات لا تتضمنها أصول القطاع أو التزاماته لأنها ناتجة عن الأنشطة بأكملها والترتيبات الضريبية القائمة فيما يتعلق بالمنشأة. مع ذلك، فإن الأصول التي تمثل إيراداً ضريبياً مستحق القبض مسيطراً عليه من قبل سلطة ضريبية سوف تدخل ضمن أصول القطاع الممثل للسلطة إذا كان من الممكن أن ينسب مباشرة لذلك القطاع أو يمكن تخصيصه له بموثوقية[4].

39. يمكن إيجاد بعض الإرشادات حول تخصيص التكلفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى. على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون* الذي يقدم إرشادات حول نسب وتخصيص التكاليف للمخزون، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء* الذي يقدم إرشادات حول نسب وتخصيص التكاليف للعقود. قد تكون تلك الإرشادات مفيدة في نسب وتخصيص التكاليف للقطاعات.

40. يقدم معيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قائمة التدفقات النقدية* إرشادات حول ما إذا كان يجب إدخال السحب البنكي على المكشوف على أنه مكون للنقد أم يجب عرضه على أنه قروض.

41. تتطلب القوائم المالية للحكومة ككل وبعض الجهات المسيطرة الأخرى، توحيد عدد من الجهات المنفصلة مثل الوزارات، والوكالات، وجهات القطاع العام التجارية. عند إعداد هذه القوائم المالية الموحدة تُحذف الأرصدة والمعاملات التي تمت بين الجهات المسيطر عليها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*. مع ذلك، يُحدد إيراد القطاع ومصروفاته وأصوله والتزاماته قبل أن تُحذف الأرصدة والمعاملات التي تكون بين الجهات التي تتضمنها الجهة الاقتصادية كجزء من عملية التوحيد، فيما عدا هذه الأرصدة والمعاملات التي تكون بين جهات ضمن قطاع واحد.

42. في حين أن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية للجهة بكاملها هي أيضًا السياسات المحاسبية الرئيسة للقطاع، إلا أن السياسات المحاسبية للقطاع تشمل، بالإضافة إلى ذلك، السياسات التي تتعلق على وجه الخصوص بالتقارير القطاعية مثل طريقة تسعير التحويلات بين القطاعات وأساس تخصيص الإيرادات والمصروفات على القطاعات.

[4] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 6 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

السياسات المحاسبية للقطاع

43. **يجب إعداد معلومات القطاع بحيث تتفق مع السياسات المحاسبية المطبقة لإعداد وعرض القوائم المالية للمجموعة الموحدة أو الجهة.**

44. هناك افتراض بأن السياسيات المحاسبية التي اختارت الهيئة الحاكمة وإدارة الجهة استخدامها في إعداد قوائمها المالية الموحدة أو الشاملة للجهة، هي تلك السياسات التي تعتقد الهيئة الحاكمة والإدارة أنها الأنسب لأغراض التقارير الخارجية. ولأن الغرض من المعلومات القطاعية هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تكوين فهم أفضل وإصدار أحكام مستنيرة بشأن الجهة عامةً، فإن هذا المعيار يتطلب استخدام السياسات المحاسبية التي اختارتها الهيئة الحاكمة والإدارة لإعداد القوائم المالية الموحدة أو الشاملة للجهة لإعداد المعلومات القطاعية. مع ذلك، فإن هذا لا يعني أنه يجب تطبيق السياسات المحاسبية الموحدة أو السياسات المحاسبية للجهة على القطاعات كما لو كانت القطاعات جهات تعد قوائم مالية منفصلة. يجوز تخصيص العمليات الحسابية المستخدمة في تطبيق سياسة محاسبية معينة على مستوى الجهة على القطاعات إذا كان هناك أساس معقول لإجراء ذلك. على سبيل المثال، غالبًا ما يتم إجراء حساب مستحقات العاملين للجهة عامةً، إلا أنه يجوز تخصيص المبلغ المحتسب للجهة بكاملها على القطاعات على أساس الرواتب والبيانات الديموغرافية للقطاعات.

45. كما هو مشار إليه في الفقرة 42، فإن السياسات المحاسبية التي تتناول أمور الجهة فقط مثل التسعير بين القطاعات قد تحتاج إلى التطوير. فمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 يتطلب الإفصاح عن السياسات المحاسبية اللازمة لفهم القوائم المالية. ولتحقيق الاتساق مع هذه المتطلبات، فقد يلزم الإفصاح عن السياسات الخاصة بالقطاعات.

46. يسمح هذا المعيار بالإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات بحيث تكون معدة على أساس بخلاف السياسات المحاسبية المعتمدة للقوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية للجهة شريطة أن:
    أ. تكون المعلومات ملائمة لأغراض تقويم الأداء واتخاذ القرارات؛ و
    ب. يكون وصف أساس القياس لهذه المعلومات الإضافية واضحًا.

الأصول المشتركة

47. **يجب تخصيص الأصول التي يشترك في استخدامها قطاعان أو أكثر فقط إذا خصصت الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها أيضاً على تلك القطاعات.**

48. تعتمد الطريقة التي تُخصَّص بها بنود الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات للقطاعات على عوامل، مثل: طبيعة هذه البنود والأنشطة التي يقوم بها القطاع، والاستقلال الذاتي النسبي لذلك القطاع. ومن غير الممكن أو المناسب تحديد أساس واحد للتخصيص والذي يجب أن تتبناه جميع الجهات، كما أنه من غير المناسب فرض تخصيص بنود الجهة الخاصة بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات التي تتعلق بشكل مشترك بقطاعين أو أكثر إذا كان الأساس الوحيد لعمل تلك التخصيصات جزافياً أو صعب الفهم. في الوقت نفسه هناك تداخل في تعريفات إيراد القطاع، ومصروفات القطاع، وأصول القطاع، والتزامات القطاع، لذلك يجب أن تكون التخصيصات الناجمة متسقة. تبعًا لذلك تُخصَّص الأصول المستخدمة بشكل مشترك للقطاعات، إذا كانت إيراداتها ومصروفاتها ذات العلاقة مخصصة كذلك على تلك القطاعات. فعلى سبيل المثال يُدرج أصل ضمن أصول القطاع، إذا أُدرج الاستهلاك أو الاستنفاد الخاص به عند قياس مصروفات القطاع.

القطاعات المحددة الجديدة

49. **في حالة تمييز أحد القطاعات للمرة الأولى وفي الفترة الحالية بأنه قطاع منفصل، فإنه يجب إعادة عرض بيانات القطاع للفترة السابقة والتي تعرض لأغراض المقارنة لتعكس بيانات القطاع الجديد الذي تم التقرير عنه على أنه قطاع منفصل، ما لم يكن ذلك الأمر غير عملي.**

50. يمكن التقرير حول قطاعات جديدة في القوائم المالية في ظروف مختلفة. على سبيل المثال، يجوز للجهة تغيير هيكل التقارير الداخلية فيها من هيكل قطاعات خدمية إلى هيكل قطاعات جغرافية، وقد ترى الإدارة أنه من المناسب تبني هذا هيكل القطاعات الجديد هذا لأغراض التقارير الخارجية أيضًا. وقد تباشر الجهة أنشطة مهمة جديدة أو إضافية، أو تزيد النطاق الذي يقدم فيه نشاط كان يُشغَّل في السابق على أنه خدمة دعم داخلية وذلك بتقديم خدمات إلى أطراف خارجية. في هذه الحالات يمكن التقرير عن القطاعات الجديدة للمرة الأولى في القوائم المالية ذات الأغراض العامة. عند حدوث ذلك، يتطلب هذا المعيار إعادة عرض بيانات المقارنة للفترة السابقة لتعكس هيكل القطاع الحالي حيثما يكون هذا الأمر عمليًا.

الإفصاح

51. **يجب تطبيق متطلبات الإفصاح في الفقرات 52-75 على كل قطاع.**

52. **يجب على كل جهة الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل قطاع. كما يجب التقرير عن كل من إيرادات القطاع من اعتمادات الموازنة أو التخصيص المشابه، وإيرادات القطاع من مصادر خارجية أخرى، وإيراد القطاع من عمليات مع قطاعات أخرى بشكل منفصل.**

53. **يجب على الجهة الإفصاح عن مجموع القيمة الدفترية لأصول كل قطاع.**

54. **يجب على الجهة الإفصاح عن مجموع القيمة الدفترية لالتزامات كل قطاع.**

55. **يجب على الجهة الإفصاح عن مجموع التكلفة المتكبدة خلال الفترة لاقتناء أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة وذلك بالنسبة لكل قطاع.**

56. تُشجع الجهة، ولكنها غير مُطالبة، بأن تفصح عن طبيعة وحجم أي بنود لإيرادات القطاع ومصروفات القطاع التي هي من حيث حجمها أو طبيعتها أو تكرار حدوثها بما يجعل الإفصاح عنها ملائماً لتفسير أداء كل قطاع للفترة.

57. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 أنه عندما تكون بنود الإيرادات أو المصروفات ذات أهمية نسبية، يُفصح عن طبيعة وحجم هذه البنود بشكل منفصل. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 1 عددًا من الأمثلة لهذه البنود بما في ذلك تخفيض قيمة المخزون والعقارات والآلات والمعدات، ومخصصات إعادة الهيكلة، واستبعاد العقارات والآلات والمعدات، وعمليات الخصخصة واستبعاد الاستثمارات طويلة الأجل، والعمليات غير المستمرة، وتسويات التقاضي، وعكس قيد المخصصات. ولا تشجع الفقرة 56 على تغيير تصنيف أي بند من البنود أو تغيير القيمة المقاسة بها. مع ذلك، الإفصاح الذي تشجعه تلك الفقرة يغير المستوى الذي تقّيم عنده مدى أهمية هذه البنود لأغراض الإفصاح من مستوى الجهة إلى مستوى القطاع.

58. لا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن نتيجة القطاع. مع ذلك، إذا احتُسبت نتيجة القطاع وأُفصح عنها فإنها تعد نتيجة تشغيلية لا تتضمن مصروفات تمويل.

59. تُشجع الجهة، ولكنها غير مُطالبة، بأن تفصح عن التدفقات النقدية للقطاعات بما يتسق مع متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 2. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 2 أن تعرض الجهة قائمة

التدفقات النقدية التي تعرض بشكل مفصل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية التمويلية. كما يتطلب أيضاً الإفصاح عن معلومات عن تدفقات نقدية معينة. ويمكن أن يكون الإفصاح عن معلومات التدفق النقدي لكل قطاع مفيدًا لفهم المركز المالي الكلي للجهة وسيولتها وتدفقاتها النقدية.

.60 تُشجع الجهة التي لا تفصح عن التدفقات النقدية للقطاعات وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 2، ولكنها غير مُطالبة، بأن تفصح عما يلي لكل قطاع يمكن التقرير عنه:

أ. مصروفات القطاع الخاصة باستهلاك أو استنفادد أصول القطاع؛ و

ب. المصروفات غير النقدية المهمة الأخرى؛ و

ج. الإيرادات غير النقدية المهمة المتضمنة في إيرادات القطاع.

ويمكّن هذا المستخدمين من تحديد المصادر والاستخدامات الرئيسة للنقد فيما يتعلق بأنشطة القطاع عن الفترة.

.61 **يجب على الجهة الإفصاح لكل قطاع عن المبلغ المجمع لأنصبة الجهة في صافي فائض (عجز) الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي كانت المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية، إذا وقعت عمليات جميع هذه الجهات الزميلة تقريباً ضمن ذلك القطاع المنفرد.**

.62 بينما يُفصَح عن مبلغ مجمع منفرد بموجب متطلبات الفقرة 61، تُقيم كل جهة زميلة، أو مشروع مشترك، أو استثمار آخر كانت المحاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية، لتحديد ما إذا كانت جميع عملياته تقريباً تقع ضمن قطاع واحد.

.63 **إذا أُفصح عن المبلغ المجمع لأنصبة الجهة في صافي فائض (عجز) جهات زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى حوسب عنها بموجب طريقة حقوق الملكية على أساس قطاعي، فإنه يجب أيضًا الإفصاح عن مجموع الاستثمارات في هذه الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة حسب القطاع.**

.64 **يجب على الجهة عرض مطابقة بين المعلومات التي أُفصح عنها للقطاعات والمعلومات المجمعة في القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية للجهة. وعند عرض المطابقة، يجب مطابقة إيرادات القطاع مع إيرادات الجهة من المصادر الخارجية (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيرادات الجهة من المصادر الخارجية التي لم تدخل في إيرادات أي قطاع)، ويجب مطابقة مصروفات القطاع مع مقياس يمكن مقارنته لمصروفات الجهة. ويجب مطابقة أصول القطاع مع أصول الجهة ومطابقة التزامات القطاع مع التزامات الجهة.**

معلومات إضافية حول القطاع

.65 كما تبيَّنَ سابقًا، من المتوقع أن تحدد القطاعات بناءً على أساس السلع والخدمات الرئيسة التي تقدمها الجهة، أو البرامج التي تشغّلها أو الأنشطة التي تنفذها. ويعود هذا إلى أن المعلومات المتعلقة بهذه القطاعات توفر للمستخدمين معلومات ملائمة حول أداء الجهة في تحقيق أهدافها، وتمكّن الجهة من الوفاء بالتزاماتها التي تساءل عنها. مع ذلك، قد يعكس الأساس الجغرافي أو غيره من الأسس في بعض الجهات، بشكل أفضل الأساس الذي تقدم بموجبه الخدمات وتخصص به الموارد في الجهة، ومن ثم تُفضِّله الجهة لأغراض إعداد القوائم المالية.

.66 يتبنى هذا المعيار وجهة النظر التي تنص على أن الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات حول القطاعات الخدمية والقطاعات الجغرافية من المحتمل أن يكون مفيدًا للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. وعليه، إذا عرضت الجهة معلومات القطاع على أساس:

أ. السلع والخدمات الرئيسة التي تقدمها الجهة أو البرامج التي تشغّلها أو الأنشطة التي تنفذها أو القطاعات الخدمية الأخرى، تُشجع الجهة على عرض ما يلي لكل قطاع جغرافي يكون التقرير عنه داخليًا إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا للجهة:

(1) مصروفات القطاع؛ و
(2) مجموع القيمة الدفترية لأصول القطاع؛ و
(3) مجموع النفقات خلال الفترة لاقتناء أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة (العقارات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة)؛ و

ب. القطاعات الجغرافية أو أساس آخر غير مشمول في (أ)، وتُشجع الجهة على عرض المعلومات القطاعية التالية، أيضًا لكل قطاع خدمي رئيس يكون التقرير عنه داخليًا إلى الهيئة الحاكمة والمسؤول الأول في الإدارة العليا للجهة:
(1) مصروفات القطاع؛ و
(2) مجموع القيمة الدفترية لأصول القطاع؛ و
(3) مجموع النفقات خلال الفترة لاقتناء أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة (العقارات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة).

أمور أخرى يفصح عنها

.67 **عند قياس وعرض إيرادات القطاع من العمليات مع القطاعات الأخرى، فإنه يجب قياس التحويلات بين القطاعات على الأساس الذي تحدث به. ويجب الإفصاح عن أساس تسعير التحويلات بين القطاعات أو أي تغيير في ذلك في القوائم المالية.**

.68 **يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية المتبناة للتقارير القطاعية التي لها تأثير ذو أهمية نسبية على المعلومات الخاصة بالقطاع. كما يجب إعادة عرض معلومات القطاع للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة، إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك. ويجب أن يشمل هذا الإفصاح وصفًا لطبيعة التغير، وأسباب التغّير، وحقيقة أن المعلومات المقارنة كانت قد أعيد عرضها أو أنه من غير العملي إجراء ذلك، بالإضافة إلى التأثير المالي للتغير إذا كان من الممكن تحديده بشكل معقول. وإذا قامت الجهة بتغيير تحديد قطاعاتها ولم تقم بإعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة على الأساس الجديد لأنه من غير العملي القيام بذلك، فإنه يجب على الجهة، لغرض المقارنة، عرض بيانات القطاع حسب كل من الأساسين القديم والجديد لتصنيف القطاعات في السنة التي تم فيها تغير تحديد قطاعاتها.**

.69 يتم تناول التغييرات في السياسات المحاسبية التي تتبناها الجهة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسيات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*. ويتطلب هذا المعيار أن تُجرى التغيرات على السياسة المحاسبية فقط (أ) إذا كان مطلوبًا بموجب معيار محاسبة للقطاع العام أو (ب) إذا كان التغيير سيؤدي إلى الحصول على معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة عن المعاملات والأحداث والأوضاع الأخرى في القوائم المالية الخاصة بالجهة.

.70 يتم تناول التغيرات في السياسات المحاسبية المطبقة على مستوى الجهة التي تؤثر على معلومات القطاع بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 3. ما لم يحدد معيار محاسبة للقطاع العام جديد خلاف ذلك، فإن معيار المحاسبة للقطاع العام 3 يتطلب:

أ. أن يُطبَّق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي وأن يعاد عرض المعلومات الخاصة بفترة سابقة إلا إذا كان من غير العملي تحديد التأثير المتراكم للتغيير أو تأثير التغيير الخاص بالفترة؛ و

ب. إذا كان التطبيق بأثر رجعي غير عملي لكافة الفترات المعروضة، فإنه يجب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي ابتداءً من أقرب تاريخ ممكن؛ و

ج. إذا كان من غير العملي تحديد التأثير المتراكم لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة في بداية الفترة الحالية، يجب تطبيق السياسة بأثر مستقبلي من أقرب تاريخ ممكن.

.71 تتعلق بعض التغييرات في السياسات المحاسبية بالتقارير القطاعية على وجه الخصوص. وتتضمن الأمثلة على ذلك التغييرات في تحديد القطاعات والتغييرات في أساس تخصيص الإيرادات

والمصروفات للقطاعات. وقد يكون لهذه التغييرات أثر مهم على معلومات القطاع المعروضة، إلا أنها لا تغير المعلومات المالية المجمعة المعروضة. ولتمكين المستخدمين من فهم التغيرات وتقويم الاتجاهات يعاد، إذا كان ذلك عمليًا، عرض معلومات القطاع للفترة السابقة والتي تُضمَّن في القوائم المالية لأغراض المقارنة وذلك لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة.

72. تتطلب الفقرة 67، لأغراض التقارير القطاعية، وجوب قياس التحويلات بين القطاعات على أساس أن الجهة معتادة بالفعل على تسعير تلك التحويلات. وإذا قامت الجهة بتغيير الطريقة التي تستخدمها بالفعل لتسعير التحويلات بين القطاعات فإن ذلك لا يعتبر تغيرًا في السياسة المحاسبية يستوجب إعادة عرض بيانات القطاع للفترة السابقة بموجب الفقرة 68. مع ذلك، فإن الفقرة 67 تتطلب إفصاحاً عن التغيير.

73. **إذا لم يُفصح في القوائم المالية أو في مكان آخر في التقرير السنوي عن الآتي، يجب على الجهة أن تبيّن:**

أ. **أنواع السلع والخدمات المضمّنة في كل قطاع خدمي تم التقرير عنه؛ و**

ب. **تركيبة كل قطاع جغرافي تم التقرير عنه؛ و**

ج. **إذا لم تتبنَّ الجهة أياً من الأساسين الخدمي أو الجغرافي لتصنيف القطاعات، عليها أن تبّين طبيعة القطاع والأنشطة التي يحتويها.**

الأهداف التشغيلية للقطاعات

74. ما لم يُفصح عنها في القوائم المالية أو في مكان آخر في التقرير السنوي، تُشجع الجهة على الإفصاح عن الأهداف التشغيلية العامة الموضوعة لكل قطاع عند بداية فترة القوائم المالية، وبيان مدى تحقيق تلك الأهداف.

75. لتمكين المستخدمين من تقويم أداء الجهة في تحقيق الأهداف المتعلقة بأداء خدماتها، من الضروري إعلام المستخدمين بهذه الأهداف. يدعم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتركيبة كل قطاع والأهداف المتعلقة بأداء الخدمات لهذه القطاعات ومدى تحقيق تلك الأهداف، هذا التقويم. وتمكِّن هذه المعلومات الجهة أيضًا من الوفاء بالالتزامات التي تساءل عنها بشكل أفضل. في العديد من الحالات، تكون هذه المعلومات مشمولة في التقرير السنوي على أنها جزء من تقرير الهيئة الحاكمة أو المسؤول الأول في الإدارة العليا. في مثل هذه الحالات، ليس من الضروري الإفصاح عن هذه المعلومات في القوائم المالية.

تاريخ السريان

76. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد....... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

76أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 18].**

76ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 18].**

76ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 18].**

76د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 18].**

76هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 18].**

77. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام* المبنية *على أساس الاستحقاق*

لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 19

"المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 19 *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة* في فقرت الهدف والفقرات 1-112. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 19 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 19 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 19 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

هدف هذا المعيار هو (أ) تعريف المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، و(ب) تحديد الظروف التي يجب فيها إثبات المخصصات وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات. يتطلب المعيار أيضا الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

النطاق

1. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، باستثناء:**
   أ. **تلك المخصصات والالتزامات المحتملة الناشئة عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها جهة ما والتي لا تحصل لها الجهة على مقابل يساوي قيمة السلع والخدمات المقدمة بشكل مباشر من مستفيدي من تلك المنافع؛ و**
   ب. **[حذفت].**
   ج. **تلك الناشئة عن عقود تحت التنفيذ، بخلاف عندما يكون العقد متوقعاً خسارته وخاضعا لأحكام أخرى من هذه الفقرة؛ و**
   د. **عقود تأمين التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي العلاقة الذي يتناول عقود التأمين؛ و**
   ه. **تلك التي يغطيها معيار محاسبة للقطاع العام آخر؛**
   و. **تلك الناشئة عما يتعلق بضرائب الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل؛ و**
   ز. **تلك الناشئة عن منافع الموظفين، فيما عدا منافع إنهاء التوظيف التي تنشأ كنتيجة لإعادة الهيكلة، التي يتناولها هذا المعيار.**

2. [حذفت].

3. [حذفت].

4. لا ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) الواقعة ضمن نطاق *معيار المحاسبة للقطاع العام 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس*.

4أ. لا ينطبق هذا المعيار على العوض المحتمل لجهة مستحوذة في تجميع لعمليات في القطاع العام والذي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*.

5. [حذفت].

6. يطبق هذا المعيار على مخصصات إعادة الهيكلة (بما في ذلك العمليات المتوقفة). يتعين على الجهة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الآثار المالية المترتبة على إعادة الهيكلة.

المنافع الاجتماعية

7. لأغراض هذا المعيار، "المنافع الاجتماعية" تعني السلع والخدمات والمنافع الأخرى المقدمة تنفيذا لأهداف السياسة الاجتماعية للحكومة. قد تتضمن هذه المنافع:
   أ. تقديم خدمات الصحة والتعليم والإسكان والنقل وخدمات اجتماعية أخرى للمجتمع. وفي العديد من الحالات، لا يُطلب من المستفيدين من هذه الخدمات دفع مبلغ معادل لقيمة هذه الخدمات؛ و

ب. دفع منافع للعائلات وكبار السن والعجزة والعاطلين عن العمل والجنود المتقاعدين وغيرهم. أي أن، الحكومة وعلى جميع المستويات قد تقدم المساعدة المالية للأفراد والمجموعات في المجتمع ليحصلوا على الخدمات التي تلبي احتياجاتهم الخاصة، أو دعم دخلهم.

8. في العديد من الحالات، تنشأ التزامات لتقديم منافع اجتماعية نتيجة التزام الحكومة بالقيام بأنشطة معينة على أساس مستمر ولمدة طويلة الأجل وذلك لتقديم سلع وخدمات معينة للمجتمع. تعتمد الحاجة إلى السلع والخدمات، وطبيعتها وتوريدها، لتلبية التزامات السياسة الاجتماعية غالباً على مجموعة من الأوضاع الديموغرافية والاجتماعية، والتي من الصعب توقعها. تتدرج هذه المنافع عموما ضمن نطاق تصنيفات الحماية الاجتماعية والتعليم والصحة بموجب إطار إحصائيات التمويل الحكومية لصندوق النقد الدولي، وغالباً ما تتطلب تقييماً اكتوارياً لتحديد مبلغ أي التزام ينشأ يتعلق بها.

9. كي يتم استثناء مخصص أو التزام محتمل ناشئ عن منفعة اجتماعية من نطاق هذا المعيار، يجب على جهة القطاع العام التي تقدم المنفعة أن لا تستلم مقابلا يساوي تقريبا قيمة السلع والخدمات المقدمة بشكل مباشر من المستفيدين من تلك المنفعة. قد يشتمل هذا الاستثناء على الحالات التي يتم فيها فرض رسوم على المنفعة ولكن لن تكون هناك علاقة مباشرة بين الرسوم والمنفعة المتلقاة. يعكس استثناء المخصصات والالتزامات المحتملة هذه من نطاق هذا المعيار وجهة نظر اللجنة التي تقضي بأن يتطلب كل من (أ) تحديد ما يشكل حدثا ملزما، و(ب) قياس الالتزام المزيد من الدراسة قبل عرض المعايير المقترحة. على سبيل المثال، تدرك اللجنة وجود أراء مختلفة بشأن ما إذا كان الحدث الملزم يحدث عندما يستوفي الفرد ضوابط الأهلية للمنفعة أم في مرحلة قبل ذلك. على نحو مماثل، توجد أراء مختلفة بشأن ما إذا كان مبلغ أي التزام يعكس تقدير الاستحقاق الفترة الحالية أم القيمة الحالية لكافة المنافع المستقبلية المتوقعة المحددة على أساس الاكتواري.

10. عندما تختار الجهة إثبات مخصص لمثل هذه الالتزامات، فإنها تفصح عن الأساس الذي تم بموجبه إثبات المخصصات وأساس القياس الذي تم تطبيقه. كما تقدم الجهة أيضا إفصاحات أخرى يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المخصصات. يقدم معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إرشادات حول التعامل مع المسائل التي لم يتم تناولها بشكل محدد في معيار محاسبة حكومي أخر. يتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 1 أيضا المتطلبات التي تتعلق باختيار السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.

11. في بعض الحالات، قد تؤدي المنافع الاجتماعية إلى نشوء التزام الذي يكون هناك:
أ. القليل أو عدم وجود أي شك بشأن المبلغ؛ و
ب. وقت الالتزام غير مشكوك فيه.

وبناء على ذلك، من غير المحتمل أن تلبي تلك الحالات تعريف المخصص الوارد في هذا المعيار. وعندما توجد مثل هذه الالتزامات عن منافع اجتماعية، يتم إثباتها عندما تستوفي ضوابط الإثبات كالتزامات (ارجع أيضا للفقرة 19). من الأمثلة على ذلك استحقاق نهاية الفترة لمبلغ يستحق الدفع للمستفيدين الحاليين فيما يتعلق بمعاشات الشيخوخة أو العجز التي تمت المصادقة على دفعها اتساقاً مع أحكام العقد أو التشريع.

استثناءات أخرى من نطاق المعيار

12. لا ينطبق هذا المعيار على العقود تحت التنفيذ ما لم تكن عقودا يتوقع خسارتها. ويتم استثناء العقود، التي تقضي بتقديم المنافع الاجتماعية التي تم إبرامها مع توقع عدم استلام الجهة مقابل يساوي تقريبا قيمة السلع والخدمات المقدمة مباشرة من المستفيدين من تلك المنافع، من نطاق هذا المعيار.

13. عندما يتناول معيار محاسبة حكومية أخر نوعا محددا من المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، تطبق الجهة ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار. على سبيل المثال، يتم تناول أنواع معينة من المخصصات في المعايير عن:
أ. عقود الإنشاء (أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، عقود الإنشاء)؛ و
ب. الإيجارات (أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 13، عقود الإيجار). ومع ذلك، نظرا لأن معيار المحاسبة للقطاع العام 13 لا يحتوي على متطلبات محددة تتناول عقود الإيجار التشغيلي التي أصبحت عقوداً يتوقع خسارتها، فإن هذا المعيار ينطبق على مثل هذه الحالات.

14. لا ينطبق هذا المعيار على مخصصات ضرائب الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل (توجد الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل في معيار المحاسبة الدولي 12، *ضرائب الدخل*) ولا ينطبق كذلك على المخصصات الناشئة عن منافع الموظفين (توجد الإرشادات المتعلقة بالمحاسبة عن منافع الموظفين في معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*).

15. قد ترتبط معالجة بعض المبالغ كمخصصات بإثبات الإيراد، على سبيل المثال، عندما تقدم الجهة ضمانات مقابل رسم ما. لا يتطرق هذا المعيار لموضوع إثبات الإيراد. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية* الحالات التي يتم فيها إثبات الإيراد من المعاملات التبادلية، كما يقدم إرشادات عملية حول تطبيق ضوابط الإثبات. لا يغير هذا المعيار متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 9.

16. يعرف هذا المعيار المخصصات بأنها التزامات ذات وقت أو مبلغ غير مؤكد. في بعض البلدان، قد يستخدم مصطلح المخصص أيضا في سياق بنود مثل الاستهلاك، والهبوط في قيمة الأصول، والديون المشكوك في تحصيلها؛ هذه البنود هي تعديلات على القيم الدفترية لأصول ولا يتم تناولها في هذا المعيار.

17. تحدد معايير محاسبة للقطاع العام أخرى ما إذا كانت ستتم معالجة النفقات كأصول أم كمصروفات. هذه المسائل لا يتم تناولها في هذا المعيار. تبعاً لذلك، لا يحظر هذا المعيار ولا يتطلب رسملة التكاليف المثبتة عند تكوين مخصص معين.

تعريفات

18. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:_**

<u>الالتزام الضمني</u> هو التزام مستمد من أعمال الجهة حيث تكون:
أ. **قد أبدت لأطراف أخرى بحكم المتعارف عليه من الممارسة السابقة، أو بموجب سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف، أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و**
ب. **نتيجة لذلك، تكون الجهة قد كونت لدى تلك الأطراف الأخرى توقعاً سليما بها سوف تقبل بمسؤوليات معينة.**

<u>الأصل المحتمل</u> هو أصل يمكن أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تسيطر عليها الجهة بشكل كامل.

<u>الالتزام المحتمل هو</u>:
أ. **هو التزام يمكن أن ينشأ عن أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تسيطر عليها الجهة بشكل كامل؛ أو**
ب. **التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته في صلب القوائم المالية لأنه:**
(1) من غير المحتمل أن تتطلب تسوية هذا الالتزام تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة؛ أو

(2) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

العقود تحت التنفيذ هي العقود التي لم يقم فيها أي من طرفي التعاقد بأداء أي من التزاماته أو قام كلا الطرفين بأداء التزاماتهما جزئيا إلى حد متساوي.

التزام نظامي هو التزام ناجم عن:
أ. **عقد (من خلال شروطه الصريحة والضمنية)؛ أو**
ب. **تشريع؛ أو**
ج. **اعمالاً لأنظمة.**

الحدث الملزم هو حدث ينتج عنه التزامٌ نظامي أو ضمني ينتج عنه عدم وجود بديل واقعي للجهة لتسوية ذلك الالتزام.

عقد متوقع خسارته هو عقد لتبادل أصول أو خدمات تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لأداء الالتزامات التي يقتضيها العقد المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقع تحصيلها بموجب العقد.

المخصص هو التزام غير مؤكد الوقت أو المبلغ.

إعادة الهيكلة هو برنامج يتم التخطيط له والتحكم به من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذو أهمية نسبية إما:
أ. **نطاق أنشطة الجهة؛ أو**
ب. **الطريقة التي يتم بها القيام بتلك الأنشطة.**

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

المخصصات والالتزامات الأخرى

19. المخصصات تتميز عن الالتزامات الأخرى مثل الذمم الدائنة والمستحقات لأن لديها عدم تأكد حول توقيت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة عند تسويتها. وفي المقابل:
أ. الذمم الدائنة هي التزامات بالدفع مقابل سلع أو خدمات قد تم استلامها أو توريدها وتم إعداد فاتورة بها أو تم الاتفاق رسمياً بشأنها مع المورد (وتتضمن الدفعات الخاصة بالمنافع الاجتماعية عندما توجد اتفاقيات رسمية للمبالغ المحددة)؛ و
ب. المستحقات هي التزامات تُدفع للسلع أو الخدمات التي تم استلامها أو توريدها لكن لم يتم دفعها أو إعداد فاتورة بها أو الاتفاق رسمياً مع المورد بشأنها، بما في ذلك المبالغ المستحقة للموظفين (على سبيل المثال، المبالغ المتعلقة بالأجر المستحق للإجازة). على الرغم من أنه من الضروري أحياناً تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات، إلا أن عدم التأكد منها يكون عموماً أقل بكثير من ذلك المتعلق بالمخصصات.

غالباً ما يتم التقرير عن المستحقات كجزء من الذمم الدائنة، بينما يتم التقرير عن المخصصات بشكل منفصل.

العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

20. بشكل عام، تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ. بالرغم من ذلك، وفي إطار هذا المعيار، يستخدم مصطلح محتمل للالتزامات والأصول التي لم يتم إثباتها لأن وجودها لن يتأكد إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة. بالإضافة إلى ذلك، يُستخدم مصطلح الالتزام المحتمل للالتزامات التي لا تستوفي ضوابط الإثبات.

21. يميز هذا المعيار بين:
أ. المخصصات - التي يتم إثباتها كالتزامات (بافتراض أنه من الممكن إجراء تقدير موثوق) لأنها التزامات حالية ومن المحتمل أن تتطلب تدفقا خارجا لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الالتزامات؛ و
ب. الالتزامات المحتملة-التي لم يتم إثباتها كالتزامات لأنها إما:
(1) التزامات ممكنة، إذ لايزال يتعين التأكد مما إذا كان على الجهة التزاماً حالياً يمكن أن يؤدي إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة؛ أو
(2) التزامات حالية لا تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار (نظراً لأنه من غير المحتمل أنها سوف تتطلب تدفقا خارجا لموارد تنطوي على منافع الاقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الالتزام، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بدرجة كافية لمبلغ الالتزام).

الإثبات

المخصصات

22. **يجب إثبات المخصص عندما:**
أ. **يكون لدى الجهة التزاماً حالياً (نظامياً أو ضمنياً) نتيجة لحدث سابق؛ و**
ب. **يكون هناك احتمال لتدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الالتزام؛ و**
ج. **يمكن إجراء تقدير موثوق[1] لمبلغ الالتزام.**

وإذا لم يتم استيفاء هذه الشروط، يجب عدم إثبات أي مخصص.

الالتزام الحالي

23. **لا يكون واضحاً في بعض الحالات ما إذا كان يوجد التزام حالي. في هذه الحالات، يعتبر حدث سابق أنه منشئ لالتزام حالي إذا، كان من المرجح بدرجة أكبر - أخذا في الاعتبار جميع الأدلة المتاحة - وجود التزام حالي في تاريخ القوائم المالية.**

24. في معظم الحالات، سيكون واضحاً ما إذا كان حدث سابق قد أدى إلى نشوء التزام حالي أم لا. وفي حالات أخرى، مثل وجود دعوى قضائية، قد يكون هناك جدل حول ما إذا كانت قد وقعت أحداث معينة أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد ترتب عليها التزام حالي. في مثل هذه الحالات، تحدد الجهة ما إذا كان يوجد التزام حالي في تاريخ القوائم المالية أخذا في الاعتبار كافة الأدلة المتاحة، بما في ذلك، رأي الخبراء على سبيل المثال. يتضمن الدليل الذي يؤخذ في الاعتبار أية أدلة إضافية تتوافر من الأحداث التي تقع بعد تاريخ القوائم المالية. بناءً على هذا الدليل:
أ. عندما يكون احتمال وجود التزام حالي في تاريخ القوائم المالية أكبر من احتمال عدم وجوده، تثبت الجهة مخصصاً (إذا استوفيت ضوابط الإثبات)؛ و
ب. عندما يكون احتمال عدم وجود التزام حالي في تاريخ القوائم المالية أكثر من احتمال وجوده، تفصح الجهة عن الالتزام المحتمل، ما لم تكن إمكانية تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة ضئيلة (أنظر الفقرة 100).

[1] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بموثوقية عما تصرح أنها تعبر عنه أو عما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

الحدث السابق

25. يسمى الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء التزام حالي حدثاً ملزماً. ولكي يكون الحدث ملزماً، من الضروري ألا يكون لدى الجهة بديلا واقعيا لتسوية الالتزام الذي ينتجه الحدث. ولا تكون الحال كذلك إلا عندما:
   أ. يمكن فرض تسوية الالتزام بموجب النظام؛ أو
   ب. في حال الالتزام الضمني، عندما يؤدى الحدث (الذي قد فعل من قبل الجهة) إلى نشوء توقعات صحيحة لدى الأطراف الأخرى بأن الجهة ستفي بالالتزام.

26. تتناول القوائم المالية المركز المالي لجهة ما في نهاية فترة القوائم المالية الخاصة بها وليس مركزها المحتمل في المستقبل. لذلك، لا يتم إثبات أي مخصص للتكاليف التي يمكن تكبدها للاستمرار في أنشطة الجهة المستمرة في المستقبل. تكون الالتزامات الوحيدة المثبتة في قائمة المركز المالي للجهة هي تلك الموجودة في تاريخ القوائم المالية.

27. يتم إثبات الالتزامات التي تنشأ عن أحداث سابقة والموجودة بشكل مستقل عن التصرفات المستقبلية للجهة (أي الأداء المستقبلي لأنشطتها) فقط كمخصصات. من الأمثلة على مثل هذه الالتزامات الغرامات أو تكاليف تنظيف الأضرار البيئية غير النظامية التي يفرضها التشريع على جهة القطاع العام. قد تؤدي تسوية كل من هذين الالتزامين إلى تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة بغض النظر عن التصرفات المستقبلية لجهة القطاع العام تلك. على نحو مماثل، قد تثبت جهة القطاع العام مخصصاً لتكاليف إزالة تشييدات دفاعية أو محطة طاقة نووية مملوكة للحكومة بالقدر الذي تلزم فيه جهة القطاع العام بمعالجة الأضرار التي تسببت فيها. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات* البنود الواردة ضمن تكلفة الأصل، بما في ذلك تكاليف التفكيك وإعادة الموقع إلى ما كان عليه. على العكس من ذلك، وبسبب متطلبات نظامية أو ضغوط شعبية، أو الرغبة في إبراز قيادة المجتمع المحلي، قد تعتزم الجهة أو تحتاج إلى تحمل نفقات للعمل بطريقة معينة في المستقبل. من الأمثلة على ذلك عندما تقرر جهة قطاع عام تركيب أنظمة تحكم في العوادم على مجموعة معينة من مركباتها، أو عندما يقرر مختبر حكومي تركيب وحدات استخراج لحماية الموظفين من أبخرة مواد كيماوية معينة. نظرا لأنه يمكن للجهات تجنب النفقات المستقبلية عن طريق تصرفاتها في المستقبل وذلك بتغيير طريقة عمليتها على سبيل المثال، فلا يكون لديها أي التزام حالي لتلك النفقات المستقبلية، ولا يتم إثبات أي مخصص.

28. يشمل الالتزام دائماً طرفاً آخر وهو الذي يُستحق له الالتزام. مع ذلك، فإنه من غير الضروري معرفة هوية الطرف الذي يستحق له الالتزام، ففي الواقع، قد يكون الالتزام نحو المجتمع ككل. نظرا لأن الالتزام يرتبط دائماً بالتزام تجاه طرف آخر، فإن ذلك يقضي بأن لا يؤدي قرار تتخذه إدارة الجهة أو الهيئة الحاكمة[2] أو الجهة المسيطرة إلى نشوء التزام ضمني في تاريخ القوائم المالية ما لم يتم إبلاغ القرار قبل تاريخ القوائم المالية إلى أولئك المتأثرين به بطريقة محددة بشكل كاف لخلق توقع صحيح لديهم بأن الجهة سوف تؤدي مسؤولياتها.

29. إن الحدث الذي لا يؤدي مباشرة إلى نشوء التزام قد يؤدي إلى ذلك في تاريخ لاحق، بسبب التغيرات في النظام أو بسبب إجراء (على سبيل المثال، بيان عام محدد بشكل كاف) من قبل الجهة يؤدي إلى التزام ضمني. على سبيل المثال، عندما تتسبب وكالة حكومية في وقوع ضرر بيئي، قد لا يكون هناك التزام بمعالجة ما يترتب عليه. مع ذلك، سوف يصبح التسبب في الضرر حدثاً ملزماً عندما يتطلب نظام جديد

[2] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20، الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة مصطلح "الهيئة الحاكمة".

معالجة الضرر القائم، أو عندما تقبل الحكومة المسيطرة أو الوكالة الفردية بشكل عام مسؤولية المعالجة بطريقة تؤدي إلى إنتاج التزام ضمني.

30. عندما تكون تفاصيل نظام جديد مقترح لم تنتهي بعد، ينشأ التزام عندما يكون من المؤكد سن التشريع فعلياً كما تمت صياغته في المسودة. لأغراض هذا المعيار، تتم معالجة مثل هذا الالتزام على أنه التزام نظامي. مع ذلك، فإن الاختلافات في الظروف المحيطة بسن النظام غالباً ما تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يمكن أن يجعل سن النظام حقيقة مؤكدة. في العديد من الحالات، ليس من الممكن الحكم بما إذا كان النظام الجديد المقترح سيسن فعلياً كما تمت صياغته، ويجب إرجاء إصدار القرار بوجود التزام إلى أن يتم سن النظام المقترح.

التدفق الخارج المحتمل لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة

31. كي يكون الالتزام مؤهلا للإثبات، فإنه يجب أن يكون هناك ليس فقط التزام حالي ولكن أيضاً، احتمال تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية ذلك الالتزام. لغرض هذا المعيار، يعتبر التدفق الخارج لموارد أو حدث آخر على أنه محتمل إذا كان احتمال وقوعه أكبر من احتمال عدم وقوعه، أي أن يكون احتمال وقوع الحدث أكبر من احتمال عدم وقوعه. عندما يكون من غير المحتمل وجود التزام حالي، تفصح الجهة عن الالتزام المحتمل، ما لم يكن احتمال حدوث التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة ضئيلا (أنظر الفقرة 100).

32. عندما يكون هناك عدد من الالتزامات المماثلة (على سبيل المثال، التزام حكومة بتعويض الأفراد الذين استلموا دماً ملوثاً من مستشفى مملوك للحكومة)، يتم تحديد احتمال أن يكون التدفق الخارج مطلوباً في التسوية من خلال دراسة فئة الالتزامات ككل. على الرغم من أن احتمال التدفق الخارج لبند واحد قد تكون قليلة، إلا أنه يجوز أن تكون هناك حاجة لبعض التدفق الخارج للموارد لتسوية فئة الالتزامات ككل. في هذه الحالة، يتم إثبات مخصص (إذا استوفيت ضوابط الإثبات الأخرى).

تقدير موثوق للالتزام

33. يعتبر استخدام التقديرات هو جزء أساسي في إعداد القوائم المالية ولا يقلل من موثوقيتها. هذا الأمر صحيح خصوصاً في حالة المخصصات، التي تعتبر بطبيعتها غير مؤكدة بدرجة أكبر من معظم الأصول أو الالتزامات الأخرى. باستثناء الحالات النادرة جداً، تكون الجهة قادرة على تحديد نطاق من النتائج المحتملة وبالتالي تستطيع إجراء تقدير موثوق للالتزام بشكل كاف ليتم استخدامه لإثبات المخصص.

34. في الحالات النادرة جداً عندما لا يمكن إجراء تقدير موثوق، يكون هناك التزام لا يمكن إثباته. يتم الإفصاح عن ذلك الالتزام كالتزام محتمل (أنظر الفقرة 100).

الالتزامات المحتملة

35. **يجب ألا تثبت الجهة التزاماً محتملاً.**

36. يتم الإفصاح عن الالتزام المحتمل، كما تتطلب الفقرة 100، إلا إذا كان احتمال حدوث التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمة ضئيل.

37. عندما تكون الجهة مسؤولة بشكل مشترك أو جزئي عن التزام ما، تتم معالجة الجزء من ذلك الالتزام الذي يُتوقع أن يتم تلبيته من قبل أطراف أخرى على أنه التزام محتمل. على سبيل المثال، في حالة وجود دين على ترتيب مشترك، تتم معالجة الجزء من الالتزام الذي سيتم الوفاء به من قبل المشاركين الآخرين في الترتيب المشترك كالتزام محتمل. تثبت الجهة مخصصا لذلك الجزء من الالتزام المحتمل الذي يحتمل أن يؤدى إلى حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة له، باستثناء حالات نادرة عندما لا يمكن إجراء تقدير موثوق.

38. قد تتطور الالتزامات المحتملة بطريقة لم تكن متوقعة عند نشأتها. لذلك، يتم تقويمها بشكل مستمر لتحديد ما إذا حدوث تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة قد أصبح أمرا محتملا. إذا أصبح من المحتمل أن التدفق الخارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة سيكون مطلوباً لبند سبق معالجته كالتزام محتمل، فإنه يتم إثبات مخصص في القوائم المالية للفترة التي يتغير فيها الاحتمال (فيما عدا الظروف النادرة جداً حيث لا يمكن إجراء تقدير موثوق). على سبيل المثال، قد تنتهك جهة حكومية محلية نظاما بيئيا ولكن يبقى من غير الواضح ما إذا حدث ضرر للبيئة أم لا. عندما يصبح واضحاً في وقت لاحق حدوث الضرر وأن المعالجة مطلوبة، سوف تثبت الجهة مخصصا نظرا لأن التدفق الخارج لمنافع اقتصادية أصبح أمرا محتملا الآن.

الأصول المحتملة

39. **يجب ألا تثبت الجهة أصلاً محتملاً.**

40. تنشأ الأصول المحتملة عادة عن أحداث غير مخطط لها أو أخرى غير متوقعة والتي (أ) لا تقع تحت السيطرة الكاملة للجهة، و(ب) تؤدي إلى نشوء احتمالية تدفق داخل لمنافع اقتصادية أو خدمات متوقعة للجهة. من الأمثلة على ذلك مطالبة تسعى الجهة لتحقيقها من خلال دعوى قضائية، حيث تكون النتيجة غير مؤكدة.

41. لا يتم إثبات الأصول المحتملة في القوائم المالية نظرا لأن ذلك قد يؤدي إلى إثبات إيراد قد لا يتحقق أبداً. مع ذلك، عندما يكون تحقق الإيراد مؤكدا بشكل فعلي، فإن الأصل ذو الصلة لا يكون أصلاً محتملاً ويكون إثباته مناسباً.

42. يتم الإفصاح عن الأصل المحتمل، كما تتطلب الفقرة 105، عندما يكون التدفق الداخل للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة أمراً محتملاً.

43. يتم تقويم الأصول المحتملة بشكل مستمر للتأكد من أن القوائم المالية تعكس التطورات بشكل مناسب. إذا أصبح من المؤكد فعلياً أنه سينشأ تدفق داخل لمنافع اقتصادية أو خدمات متوقعة وأنه يمكن قياس قيمة الأصل بشكل موثوق، فإنه يتم إثبات الأصل والإيراد ذي الصلة في القوائم المالية للفترة التي يحدث فيها التغير. إذا أصبح التدفق الداخل لمنافع اقتصادية أو خدمات متوقعة أمراً محتملاً، تفصح الجهة عن الأصل المحتمل (أنظر الفقرة 105).

القياس

التقدير الأفضل

44. **يجب أن يكون المبلغ المثبت كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ القوائم المالية.**

45. إن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية الالتزام في تاريخ القوائم المالية أو لتحويله لطرف ثالث في ذلك التاريخ. غالباً ما يكون من المستحيل أو من المكلف جداً تسوية أو تحويل التزام في تاريخ القوائم المالية. مع ذلك، يقدم المبلغ الذي قد تدفعه الجهة بشكل معقول لتسوية أو تحويل الالتزام أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ القوائم المالية.

46. يتم تحديد تقديرات النتيجة والأثر المالي من خلال حكم إدارة الجهة، والمدعوم بالخبرة في عمليات مماثلة، وفي بعض الحالات، من خلال تقارير الخبراء المستقلين. تتضمن الأدلة التي تؤخذ في الاعتبار أي دليل إضافي يتوافر من الأحداث بعد تاريخ القوائم المالية.

مثال
يقدم مختبر طبي حكومي الماسحات التشخيصية بالموجات فوق الصوتية لمراكز طبية ومستشفيات مملوكة للحكومة والقطاع الخاص على أساس استرداد التكلفة بالكامل. يتم تقديم المعدات للمراكز الطبية بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة إصلاحات أية عيوب تصبح واضحة في فترة الستة شهور الأولى بعد الشراء. إذا تم اكتشاف عيوب ثانوية في كافة المعدات المقدمة، قد تنشأ تكاليف إصلاح بقيمة مليون ريال سعودي. أما إذا تم اكتشاف عيوب رئيسة في كافة المعدات المقدمة، قد تنشأ تكاليف إصلاح قيمتها 4 مليون ريال سعودي. تشير الخبرة السابقة للمختبر وتوقعاته المستقبلية إلى أن 75% من المعدات، للسنة القادمة، لن تكون بها عيوب، وأن 20% من المعدات ستشتمل على عيوب ثانوية وأن 5% من المعدات ستشتمل على عيوب رئيسة. وفقاً للفقرة 32، يُقَوّم المختبر احتمال تدفق خارج لتلبية التزامات الضمان ككل.
وتكون القيمة المتوقعة لتكلفة الإصلاحات كالتالي:
(75% من لا شيء) + (20% من 1 مليون) + (5% من 4 مليون) = 400,000

47. يتم معالجة عدم التأكد بالمبلغ الذي سيتم إثباته كمخصص من خلال وسائل متنوعة حسب الظروف. عندما يكون المخصص الذي يتم قياسه مرتبطا بعدد كبير من البنود، يتم تقدير الالتزام من خلال وزن كافة النتائج المحتملة تبعا للاحتمالات المرتبطة بها. ويطلق على هذه الطريقة الإحصائية للتقدير "القيمة المتوقعة". وعليه، سيختلف المخصص بحسب ما إذا كان احتمال خسارة مبلغ معين هو على سبيل المثال 60% أو 90%. عندما يوجد مدى مستمر من النتائج المحتملة، وتكون كل نقطة في ذلك المدى محتملة بنفس درجة احتمال أي نقطة أخرى، يتم استخدام نقطة الوسط في المدى.

48. عندما يتم قياس التزام واحد، فإن النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً قد تكون هي أفضل تقدير للالتزام. مع ذلك، حتى في هذه الحالة، تدرس الجهة النتائج الأخرى المحتملة. عندما تكون النتائج المحتملة الأخرى على الأغلب إما أعلى أو أقل من النتيجة الأكثر ترجيحاً، فإن التقدير الأفضل سيكون بمبلغ أعلى أو أقل. على سبيل المثال، إذا كان على الحكومة معالجة خطأ كبير في مركبة دفاعية قامت بإنشائها لحكومة أخرى، فإن النتيجة الفردية الأكثر ترجيحاً قد تكون نجاح الإصلاح من أول محاولة بتكلفة تبلغ 100,000 ريال سعودي، ولكن يتم تكوين مخصص بمبلغ أكبر إذا كانت هناك احتمال هام لضرورة إجراء المزيد من المحاولات.

49. يتم قياس المخصص قبل الضريبة أو ما يعادل الضريبة. ويوفر معيار المحاسبة الدولي 12 الإرشاد حول التعامل مع التبعات الضريبية لمخصص ما.

المخاطر وعدم التأكد

50. **يجب أخذ المخاطر وحالات عدم التأكد المحيطة حتماً بالعديد من الأحداث والظروف في الاعتبار للتوصل لأفضل تقرير لمخصص.**

51. تصنف المخاطر تقلب النتائج. وقد يزيد للتعديل لأحد المخاطر من المبلغ الذي قياس الالتزام به. من الضروري توخى الحذر عند اتخاذ أحكام في ظل أوضاع عدم التأكد، بحيث لا يتم إظهار الإيراد أو الأصول بأكبر من قيمتها، ولا يتم إظهار المصروفات أو الالتزامات بأقل من قيمتها. مع ذلك، فإن عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات مفرطة أو مغالاة مقصودة في قيمة الالتزامات. فعلى سبيل المثال، إذا تم تقدير التكاليف المتوقعة ذات النتيجة السلبية بشكل محدد على أساس حكيم، فلا تتم عندها معالجة تلك

النتيجة بشكل متعمد على أنه محتمل بدرجة أكبر مما هو في الواقع. من الضروري بذل العناية لتجنب التعديلات المزدوجة للمخاطر وعدم التأكد التي يتبعها مغالاة في المخصص.

.52 يتم الإفصاح عن حالات عدم التأكد التي تحيط بمبلغ النفقات بموجب الفقرة 98(ب).

القيمة الحالية

.53 **عندما يكون أثر القيمة الزمنية للنقود ذا أهمية نسبية، يجب أن يكون مبلغ المخصص هو القيمة الحالية للنفقات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزام.**

.54 بسبب القيمة الزمنية للنقود، تعتبر المخصصات التي ترتبط بالتدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ مباشرة بعد تاريخ القوائم المالية يتوقع منها خسارة بدرجة أكبر مقارنة بتلك التدفقات النقدية الخارجة التي تنشأ لاحقاً بنفس المبلغ. لذلك، يتم خصم المخصصات، عندما يكون الأثر ذا أهمية نسبية.
عندما يتم خصم المخصص على مدى عدد من السنوات، فإن القيمة الحالية للمخصص ستزداد كل سنة كلما اقترب المخصص من الموعد المتوقع للتسوية (أنظر المثال التوضيحي).

.55 تتطلب الفقرة 97 (ه) من هذا المعيار الإفصاح عن الزيادة في المبلغ المخصوم خلال الفترة والناتج من انقضاء الوقت.

.56 **يجب أن يكون معدل (أو معدلات) الخصم عبارة عن معدل (أو معدلات) قبل الضريبة والذي يعكس تقويمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالالتزام. ويجب أن لا يعكس معدل (معدلات) الخصم المخاطر التي لأجلها تم تعديل تقديرات التدفق النقدي المستقبلي.**

.57 في بعض الدول، يتم فرض ضرائب دخل أو ما يعادل لضرائب الدخل على فائض جهة القطاع العام الخاص بالفترة، في حالة فرض مثل ضرائب الدخل هذه على جهات قطاع عام، ينبغي أن يكون معدل الخصم المختار هو معدل ما قبل الضريبة.

الأحداث المستقبلية

.58 **يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية التزام ما على مبلغ المخصص عندما يكون هناك دليل موضوعي كاف على أنها ستحدث.**

.59 قد تكون الأحداث المستقبلية المتوقعة مهمة بشكل خاص عند قياس المخصصات. على سبيل المثال، يجوز ربط التزامات معينة بمؤشر أسعار وذلك لتعويض المتأثرين بنتائج التضخم أو التغيرات المحددة الأخرى في الأسعار. إذا كان هناك دليل كافي على معدلات متوقعة محتملة للتضخم فإنه يجب أن ينعكس في مبلغ المخصص. من الأمثلة الأخرى على الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على مبلغ المخصص اعتقاد الحكومة بأن تكلفة تنظيف القار والرماد والملوثات الأخرى المرتبطة بموقع مصنع غاز في نهاية حياته ستنخفض بسبب التغيرات المستقبلية في التقنية. في هذه الحالة، يعكس المبلغ المثبت للتكلفة التي يتوقع المراقبون المؤهلون فنياً والموضوعيون بشكل معقول أن يتم تكبدها، مع الأخذ في الاعتبار كافة الأدلة المتاحة المتعلقة بالتقنية التي سوف تتوفر في وقت التنظيف. تبعاً لذلك فمن المناسب أن يتم، على سبيل المثال، تضمين تخفيضات التكلفة المتوقعة المرتبطة بالخبرة المتزايدة في تطبيق التقنية الحالية أو التكلفة المتوقعة لتطبيق التقنية المالية على عملية تنظيف أكبر أو أكثر تعقيداً مما سبق القيام به. مع ذلك، لا تتوقع الجهة تطوير تقنية جديدة بشكل كامل للتنظيف ما لم تدعمها أدلة موضوعية كافية.

.60 قد يؤثر أثر التشريع الجديد المحتمل على مبلغ الالتزام الحالي للحكومة أو جهة قطاع عام فردية ويجب أن يتم أخذه في الاعتبار عند قياس ذلك الالتزام عندما يتوفر دليل موضوعي كافي على أنه من المؤكد فعلياً أنه سيتم سن التشريع. يؤدى تنوع الظروف التي تنشأ خلال التطبيق إلى أن تجعل من المستحيل تحديد حدث واحد يقدم الدليل الموضوعي الكافي في كل حالة. تكون الأدلة مطلوبة بالنسبة لكل من (أ)

ما سيطلبه تشريع، (ب) وما إذا كان مؤكداً فعلياً أن يتم سن التشريع وتنفيذه في الوقت المناسب. وفي العديد من الحالات، لن يتوفر الدليل الموضوعي الكافي إلى أن يتم سن التشريع الجديد.

الاستبعاد المتوقع للأصول

61. **يجب ألا تؤخذ بالحسبان المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول عند قياس مخصص.**

62. لا تؤخذ المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول بالحسبان عند قياس مخصص، حتى ولو كان الاستبعاد المتوقع يرتبط على نحو وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص. بدلاً من ذلك، تثبت الجهة المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول في الوقت الذي يحدده معيار المحاسبة للقطاع العام الذي يتناول الأصول المعنية.

التعويضات

63. **عندما يتوقع أن يتم تعويض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص ما من قبل طرف آخر، يجب إثبات التعويض فقط عندما، يكون مؤكدا فعلياً أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت الجهة بتسوية الالتزام. ويجب معالجة التعويض على أنه أصل منفصل. يجب أن لا يتجاوز المبلغ المثبت كتعويض مبلغ المخصص.**

64. **يجوز أن يُعرض المصروف المتعلق بمخصص في قائمة الأداء المالي بالصافي بعد أن يخصم منه مبلغ التعويض المثبت.**

65. تكون الجهة في بعض الأحيان قادرة على البحث عن طرف آخر لدفع جزء أو كامل النفقات المطلوبة لتسوية مخصص ما (مثلاً من خلال عقود التأمين أو بنود التعويض أو كفالات الموردين). قد يقوم الطرف الآخر إما بتعويض المبالغ التي دفعتها الجهة أو يقوم بدفع المبالغ مباشرة. على سبيل المثال، وقد يكون على وكالة حكومية التزاماً نظامياً تجاه فرد نتيجة لنصيحة مضللة يقدمها موظفوها. مع ذلك، قد تكون الوكالة قادرة على استرداد بعض النفقات من مؤسسة تأمين للتعويضات المهنية.

66. في معظم الحالات، تبقى الجهة ملتزمة بكامل المبلغ المعني بحيث يكون عليها أن تسوي كامل المبلغ إذا لم يقم الطرف الثالث بالدفع لأي سبب. في هذه الحالة، يتم إثبات مخصص بكامل مبلغ الالتزام، ويتم إثبات أصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون من المؤكد فعلياً أنه سيتم استلام التعويض إذا قامت الجهة بتسوية الالتزام.

67. في بعض الحالات، لا تكون الجهة ملتزمة بالتكاليف المعنية إذا لم يقم الطرف الثالث بالدفع. في هذه الحالة، ليس على الجهة التزام بتلك التكاليف ولا يتم تضمينها في المخصص.

68. كما ورد في الفقرة 37، يعد الالتزام الذي تكون الجهة ملتزمة به - بشكل مشترك وبشكل منفرد - التزاماً محتملاً إلى الحد الذي يُتوقع فيه تسوية الالتزام من قبل أطراف آخرين.

التغييرات في المخصصات

69. **يجب مراجعة المخصصات في كل تاريخ قوائم مالية وتعديلها لتعكس أفضل تقدير حالي. إذا لم يعد من المحتمل انه سوف يُتطلب تدفق خارج لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الالتزام، يجب أن يتم عكس المخصص.**

70. عندما يتم استخدام الخصم، تزداد القيمة الدفترية للمخصص في كل فترة لتعكس مرور الوقت. يتم إثبات هذه الزيادة على أنها مصروف فائدة.

استخدام المخصصات

71. **يجب استخدام المخصص فقط للنفقات التي تم أساساً إثبات المخصص لها.**

72. النفقات التي تتعلق بالمخصص الأصلي هي فقط التي يتم تسويتها مقابلة. إن تسوية نفقات مقابل مخصص تم إثباته أساساً لغرض آخر في الأصل يخفي تأثير حدثين مختلفين.

تطبيق قواعد الإثبات والقياس

صافي العجز التشغيلي المستقبلي

73. **يجب عدم إثبات مخصصات لصافي العجز من الأنشطة التشغيلية المستقبلية.**

74. لا يستوفي صافي العجز من الأنشطة التشغيلية المستقبلية تعريف الالتزامات في الفقرة 18 وضوابط الإثبات العامة المحددة للمخصصات في الفقرة 22.

75. يعتبر توقع نشوء صافي عجز من أنشطة تشغيلية مستقبلية مؤشرا على أن أصول معينة مستخدمة في هذه الأنشطة ربما قد هبطت قيمتها. تختبر الجهة هذه الأصول لتحديد ما إذا كان قد حدث هبوط في قيمتها. توجد إرشادات المحاسبة عن الهبوط في القيمة في معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، أيهما ينطبق.

العقود المتوقع خسارتها

76. **إذا كان لدى الجهة عقداً يتوقع خسارته، فإنه يجب إثبات الالتزام الحالي بموجب العقد وقياسه (مخصوماً منه المستردات) كمخصص.**

77. تنطبق الفقرة 76 من هذا المعيار على العقود التي يتوقع خسارتها فقط. ويستثنى من نطاق هذا المعيار العقود التي تقدم لمنافع اجتماعية والتي يتم إبرامها مع توقع عدم استلام الجهة مقابلا بشكل مباشر من المستفيدين يساوي تقريبا قيمة السلع والخدمات المقدمة لهم.

78. يمكن إلغاء العديد من العقود التي تؤيد عمليات تبادلية (مثلاً بعض طلبات الشراء الروتينية) دون دفع تعويض للطرف الأخر، وبالتالي لا يكون هناك التزام. هناك عقود أخرى تنص على حقوق والتزامات كل من الطرفين المتعاقدين. عندما تؤدي الأحداث إلى جعل مثل هذا العقد عقداً يتوقع خسارته، فإن العقد يقع ضمن نطاق هذا المعيار ويكون هناك التزام يتم إثباته. تقع العقود تحت التنفيذ التي لا يتوقع خسارتها خارج نطاق هذا المعيار.

79. يعرف هذا المعيار العقد المتوقع خسارته بأنه العقد الذي تتجاوز فيه التكاليف، التي لا يمكن تجنبها لتلبية الالتزامات بموجب العقد، المنافع الاقتصادية أو الخدمة المتوقع استلامها بموجبه، والتي تتضمن القيم الممكن استردادها. لذلك، يتم إثبات الالتزام الحالي بعد خصم التعويضات كمخصص بموجب الفقرة 76. تعكس التكاليف التي لا يمكن تجنبها بموجب العقد أدنى صافي تكلفة للخروج من العقد، وهي تكلفة الوفاء به وأي تعويض أو غرامات تنشأ عن الفشل في الوفاء به، أيهما أقل.

80. قبل تكوين مخصص منفصل لعقد متوقع خسارته، تثبت الجهة أي خسارة هبوط تكون قد حدثت في قيمة الأصول المخصصة لذلك العقد.

إعادة الهيكلة

81. فيما يلي أمثلة على الأحداث التي قد تتدرج تحت تعريف إعادة الهيكلة:
   أ. إنهاء أو استبعاد نشاط أو خدمة؛ و
   ب. إغلاق مكتب فرعي أو إنهاء أنشطة جهة حكومية في موقع أو منطقة محددة أو تغيير موقع الأنشطة من منطقة إلى أخرى؛ و
   ج. التغييرات في هيكل الإدارة، على سبيل المثال، إلغاء مستوى إداري أو تنفيذي؛ و
   د. عمليات إعادة التنظيم الأساسية التي يكون لها أثر ذو أهمية نسبية على طبيعة وتركيز عمليات الجهة.

82. يتم إثبات مخصص لتكاليف إعادة الهيكلة فقط عندما تُستوفى ضوابط الإثبات العامة للمخصصات المبينة في الفقرة 22. وتبين الفقرات 83-96 كيفية تطبيق ضوابط الإثبات العامة على عمليات إعادة الهيكلة.

83. **ينشأ التزام ضمني لإعادة الهيكلة فقط عندما تكون الجهة:**
   أ. **لديها خطة رسمية مفصلة لإعادة الهيكلة تحدد على الأقل:**
      (1) النشاط/ الوحدة التشغيلية أو جزء من النشاط/ الوحدة التشغيلية المعنية؛ و
      (2) المواقع الرئيسة المتأثرة؛ و
      (3) موقع ومهمة الموظفين الذين سيتم تعويضهم عن إنهاء خدمتهم وعددهم التقريبي؛ و
      (4) النفقات التي سيتم تكبدها؛ و
      (5) وقت تنفيذ الخطة؛ و
   ب. **قد أحدثت توقعاً صحيحا لدى أولئك الذين يتأثرون بالخطة بأنها ستقوم بإعادة الهيكلة من خلال البدء في تنفيذ تلك الخطة أو الإعلان عن سماتها الرئيسة لأولئك المتأثرين بها.**

84. يجوز أن تحدث إعادة الهيكلة في القطاع العام على مستوى الحكومة ككل أو على مستوى حقيبة أو وزارة أو وكالة.

85. يمكن أن يتم تقديم دليل يثبت بدء الحكومة أو جهة فردية بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة، على سبيل المثال، من خلال (أ) الإعلان العام عن السمات الرئيسة للخطة. أو (ب) بيع أو تحويل الأصول. أو (ج) الإبلاغ عن النية لإلغاء الإيجارات. أو (د) وضع ترتيبات بديلة لعملاء الخدمات. يشكل الإعلان العام للخطة التفصيلية لإعادة الهيكلة التزاماً ضمنياً لإعادة الهيكلة فقط إذا تمت صياغته بهذه الطريقة وبتفصيل كافي (أي بأن يبين السمات الرئيسة للخطة) بحيث تتوقع الأطراف الأخرى مثل مستخدمي الخدمة والموردين والموظفين (أو ممثليهم) على نحو صحيح بأن الحكومة أو الجهة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

86. كي تكون الخطة كافية لأن تؤدي إلى نشأة التزام ضمني عند تبليغها للمتأثرين بها، فإنه يجب أن يتم التخطيط لبدء تنفيذها في أقرب وقت ممكن وأن يتم إكمالها ضمن إطار زمني يجعل من غير المرجح حدوث تغييرات كبيرة عليها. إذا كان من المتوقع حدوث تأجيل لفترة طويلة قبل أن تبدأ عملية إعادة الهيكلة، أو إذا كانت عملية إعادة الهيكلة ستستغرق وقتاً أطول من المعقول، فمن غير المرجح أن تؤدي الخطة إلى نشأة توقعات صحيحة لدى الأخرين بأن الحكومة أو الجهة الفردية ملتزمة بإعادة الهيكلة حالياً، وذلك لأن الإطار الزمني يتيح للحكومة أو الجهة فرصا لتغيير خططها.

87. لا يؤدى القرار الذي تتخذه الإدارة أو الهيئة الحاكمة لإعادة الهيكلة قبل تاريخ القوائم المالية إلى نشوء التزام ضمني في تاريخ القوائم المالية ما لم تكن الجهة، وقبل تاريخ القوائم المالية:
   أ. قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة؛ أو
   ب. قد أعلنت عن السمات الرئيسة لخطة إعادة الهيكلة لأولئك المتأثرين بها بطريقة محددة وبشكل كافي لنشوء توقع صحيح لديهم بأن الجهة ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

وإذا بدأت الجهة في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو أعلنت عن سماتها الرئيسة لأولئك المتأثرين بها، بعد تاريخ القوائم المالية، فإنه قد يتطلب الأمر الإفصاح عن ذلك بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 14، *الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية*، وذلك إذا كانت عملية إعادة الهيكلة ذات أهمية نسبية وقد يؤثر عدم الإفصاح على القرارات الاقتصادية للمستخدمين والتي تتخذ بناء على القوائم المالية.

.88 على الرغم من أن الالتزام الضمني لا ينتج من خلال قرار الإدارة أو الهيئة الحاكمة فقط، إلا أنه قد ينشأ من أحداث أخرى مبكرة بالإضافة إلى مثل ذلك القرار. على سبيل المثال، قد أن يتوقف اختتام المفاوضات مع ممثلي الموظفين حول دفعات نهاية الخدمة، أو المشترين لبيع أو تحويل عملية معينة على موافقة الهيئة الحاكمة أو المجلس الحاكم فقط. وعندما يتم الحصول على تلك الموافقة وتبليغها للأطراف الأخرى، يكون لدى الجهة التزاماً ضمنياً لإعادة الهيكلة، إذا تم استيفاء شروط الفقرة 83.

.89 في بعض البلدان، (أ) تكون السلطة العليا لاتخاذ القرارات فيما يخص جهة قطاع عام، مخولة إلى هيئة حاكمة أو مجلس حاكم يضم في عضويته ممثلي مصالح الأطراف بخلاف الإدارة (مثل الموظفين) أو (ب) قد يكون تبليغ هؤلاء الممثلين أمراً ضرورياً قبل أن يتم اتخاذ قرار الهيئة الحاكمة أو المجلس الحاكم. لأن مثل هذا القرار من قبل الهيئة الحاكمة أو المجلس الحاكم يشمل تبليغ هؤلاء الممثلين، فإنه قد يؤدي إلى نشوء التزام ضمني لإعادة الهيكلة.

بيع أو تحويل العمليات

.90 لا ينشأ التزام نتيجة لبيع أو تحويل عملية إلى أن تلتزم الجهة بالبيع أو التحويل، أي أن توجد اتفاقية ملزمة.

.91 حتى عندما تكون الجهة قد اتخذت قرارا بيع عملية وأعلنت عن ذلك القرار، فإنها لا يمكن أن تكون ملزمة بالبيع إلى أن يتم تحديد المشتري ووجود اتفاقية بيع ملزمة. وإلى أن تتوفر اتفاقية بيع ملزمة، تكون الجهة قادرة على تغيير رأيها، وسيكون عليها في الواقع اتخاذ مسار آخر طالما لا يمكنها إيجاد مشتري بشروط مقبولة. عندما يكون البيع جزءً من عملية إعادة الهيكلة فإنه يمكن أن ينشأ التزام ضمني للأجزاء الأخرى من عملية إعادة الهيكلة حتى قبل أن توجد اتفاقية بيع ملزمة.

.92 تشمل عملية إعادة الهيكلة في القطاع العام غالباً تحويل العمليات من جهة مسيطر عليها إلى أخرى، وقد تتضمن نقل العمليات بدون مقابل أو لقاء مقابل رمزي. غالباً ما تحدث التحويلات هذه بموجب تعليمات حكومية ولا تتضمن اتفاقيات ملزمة كما هو موصوف في الفقرة 90. يوجد التزام فقط عندما تكون هناك اتفاقية تحويل ملزمة. حتى وإن كانت التحويلات المقترحة تؤدى إلى إثبات مخصص، فإن العملية المخطط لها قد تتطلب إفصاحا بموجب معايير محاسبة للقطاع العام أخرى مثل معيار المحاسبة للقطاع العام 14 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 20، *الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة*.

مخصصات إعادة الهيكلة

.93 يجب أن يتضمن مخصص إعادة الهيكلة فقط النفقات المباشرة التي تنشأ عن إعادة الهيكلة، والتي يتوافر فيها شرطان معا:

أ. **تستلزمها بالضرورة عملية إعادة الهيكلة؛ و**
ب. **تكون غير مرتبطة بالأنشطة المستمرة للجهة.**

.94 لا يتضمن مخصص إعادة الهيكلة تكاليف مثل:

أ. إعادة تدريب أو نقل الموظفين المستمرين؛
ب. التسويق؛ أو
ج. الاستثمار في أنظمة وشبكات توزيع جديدة.

ترتبط هذه النفقات بتسيير الأعمال مستقبلاً وهي ليست التزامات لإعادة الهيكلة في تاريخ القوائم المالية. ويتم إثبات مثل هذه النفقات على نفس الأساس كما لو كانت قد نشأت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة.

.95 لا يتم تضمين صافي العجز التشغيلي المستقبلي القابل للتحديد حتى تاريخ إعادة الهيكلة في مخصص، ما لم يرتبط بعقد متوقع خسارته كما هو معرف في الفقرة 18.

.96 لا تؤخذ المكاسب من الاستبعاد المتوقع للأصول بالحسبان في قياس مخصص إعادة الهيكلة كما تتطلب ذلك الفقرة 61، حتى وإن تم اعتبار بيع الأصول على أنه جزء من إعادة الهيكلة.

الإفصاح

.97 **يجب على الجهة أن تفصح لكل فئة من المخصصات:**
أ. **القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة؛ و**
ب. **المخصصات الإضافية التي نشأت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات على المخصصات الحالية؛ و**
ج. **المبالغ المستخدمة (أي المتكبدة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛ و**
د. **المبالغ غير المستخدمة ومعكوسة خلال الفترة؛ و**
هـ. **الزيادة خلال الفترة على المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت وأثر أي تغيير في معدل الخصم.**

المعلومات المقارنة غير مطلوبة.

.98 **يجب أن تفصح الجهة عن ما يلي لكل فئة من المخصصات:**
أ. **وصف مختصر لطبيعة الالتزام والوقت المتوقع لأي تدفقات خارجة ناتجة لمنافع اقتصادية أو خدمات متوقعة؛ و**
ب. **مؤشر على عدم التأكد من مبلغ أو توقيت تلك التدفقات الخارجة. ويجب أن تفصح الجهة عن الافتراضات الرئيسة المتعلقة بالأحداث المستقبلية عندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية، كما تم تناولها في الفقرة 58؛ و**
ج. **مبلغ أية تعويضات متوقعة وذكر مبلغ أي أصل تم إثباته لتلك التعويضات المتوقعة.**

.99 **عندما تختار الجهة أن تثبت في قوائمها المالية مخصصات للمنافع الاجتماعية التي لا تتلقى لقاءها مباشرة من المستفيدين من هذه المنافع مقابلا يساوي تقريباً قيمة السلع والخدمات المقدمة لهم، فيجب عليها القيام بالإفصاحات المطلوبة في الفقرتين 97 و98 بشأن تلك المخصصات.**

.100 **يجب على الجهة أن تفصح لكل فئة من الالتزامات المحتملة في تاريخ القوائم المالية عن وصف مختصر لطبيعة الالتزام المحتمل، ما لم يكن حدوث أي تدفق خارج للتسوية بعيد الاحتمال، وكلما كان ذلك ممكنا، يجب على الجهة أن تفصح عن:**
أ. **تقدير أثره المالي المقاس بموجب الفقرات 44-62؛ و**
ب. **مؤشر على حالات عدم التأكد المتعلقة بمبلغ أو توقيت أي تدفق خارج؛ و**
ج. **إمكانية وجود أي تعويض.**

.101 عند تحديد أي مخصصات أو التزامات محتملة فإنه قد يتم تجميعها في فئة، ومن الضروري دراسة ما إذا كانت طبيعة البنود متشابهة إلى حد يفي بإجراء قائمة واحدة عنها لتلبية متطلبات الفقرات 98(أ) و98(ب) و100(أ) و100(ب). لذلك، فقد يكون من المناسب معالجة المبالغ المرتبطة بنوع واحد من الالتزام على أنها فئة واحدة من المخصصات، ولكن من غير المناسب معالجة المبالغ المرتبطة بتكاليف استعادة البيئة إلى ما كانت عليه والمبالغ الخاضعة لدعاوى قضائية كفئة واحدة.

.102 عندما ينشأ كل من المخصص والتزام محتمل من نفس مجموعة الظروف، فإن الجهة تقوم بإجراء الإفصاحات التي تطلبها الفقرات 97 و98 و100 بطريقة تظهر الارتباط بين المخصص والالتزام المحتمل.

.103 قد تستخدم الجهة في ظروف معينة تقييماً خارجياً لقياس مخصص. في مثل هذه الحالات، سيكون مفيداً الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتقييم.

.104 لا تنطبق متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 100 على الالتزامات المحتملة التي تنشأ عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها جهة والتي لا تتلقى لقائها مباشرة من المستفيدين من تلك المنافع مقابلاً يساوي تقريباً قيمة السلع أو الخدمات المقدمة (أنظر الفقرة 1(أ) و7-11 لمناقشة استثناء المنافع الاجتماعية من هذا المعيار).

.105 **عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن وصف مختصر لطبيعة الأصول المحتملة في تاريخ القوائم المالية، وأن تفصح، أينما كان ذلك عملياً، عن تقدير أثرها المالي المقاس باستخدام المبادئ المحددة للمخصصات في الفقرات 44-62.**

.106 إن الغاية من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 105 هي تطبيقها على الأصول المحتملة عندما يتوقع بشكل معقول تدفق المنافع للجهة. بمعنى آخر، لا يوجد متطلب للإفصاح عن المعلومات حول كافة الأصول المحتملة (أنظر الفقرات من 39 إلى 43 لمناقشة الأصول المحتملة). من المهم أن تتجنب الإفصاحات عن الأصول المحتملة إعطاء مؤشرات مضللة حول احتمال نشأة إيرادات. على سبيل المثال، قد ينشأ أصل محتمل عن عقد حيث تتيح جهة قطاع عام لشركة في القطاع الخاص التعدين في إحدى ممتلكاتها مقابل رسم امتياز بناءً على سعر محدد لكل طن مستخرج، وتكون الشركة قد بدأت التعدين. بالإضافة إلى الإفصاح عن طبيعة الترتيب، يجب تحديد كمية الأصل المحتمل عندما يكون من الممكن إجراء تقدير معقول لكمية المعادن التي سيتم استخراجها وتوقيت التدفقات النقدية الداخلة المتوقعة. وإذا لم يثبت وجود احتياطي مؤكد من المعادن أو أظهرت بعض الظروف السائدة الأخرى أنه من غير المرجح استخراج أية معادن، فإن الجهة القطاع العام لن تفصح عن المعلومات التي تطلبها الفقرة 105 حيث أنه لن يكون هناك تدفق محتمل للمنافع.

.107 تشتمل متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة 105 على الأصول المحتملة من معاملات تبادلية أو غير تبادلية. يعتمد تحديد وجود الأصل المحتمل فيما يتعلق بإيرادات الضريبية على تفسير ما يشكل الحدث الضريبي. ويتم تناول كيفية تحديد الحدث الضريبي لإيرادات الضريبية وأثره المحتمل على الإفصاح عن الأصول المحتملة المتعلقة بإيرادات الضريبية كجزء من معيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد من المعاملات* غير التبادلية *(الضرائب والتحويلات)*.

.108 **عندما لا يتم الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها الفقرتان 100 و105 لكون ذلك غير عملي، فيجب ذكر تلك الحقيقة.**

.109 **في حالات نادرة جداً يتوقع أن يسبب الإفصاح عن بعض أو كافة المعلومات التي تتطلبها الفقرات 97–107 ضرراً كبيراً لموقف الجهة في نزاعها مع أطراف أخرى حول موضوع المخصص أو الالتزام المحتمل أو الأصل المحتمل. في مثل هذه الحالات، لا تحتاج الجهة للإفصاح عن المعلومات، بل عليها أن تفصح عن الطبيعة العامة للنزاع، بالإضافة إلى حقيقة عدم الإفصاح عن المعلومات والسبب في ذلك.**

أحكام انتقالية

.110 [حذفت].

تاريخ السريان

.111 **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ......، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

111أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 19].**

111ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 19].**

111ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 19].**

111د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 19].**

111هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 19].**

111و. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 19].**

111ز. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 19].**

.112 عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 20

"الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" في الفقرات 1-43. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 20 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 20 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 20 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم ايضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

هدف هذا المعيار هو المُطالبة بالإفصاح عن وجود علاقات مع أطراف ذوي العلاقة حيث تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات عن المعاملات بين الجهة وأطرافها ذوي العلاقة في ظروف معينة. وتطلب هذه المعلومات لأغراض المساءلة ولتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للجهة المعدة للقوائم المالية بشكل أفضل. إن المسألة الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول أطراف ذوي علاقة هي (أ) تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل مهم على الجهة المعدة للقوائم المالية، و(ب) تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشأن المعاملات مع هؤلاء الأطراف.

النطاق

1. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في الإفصاح عن المعلومات حول العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة ومعاملات معينة تتم مع الأطراف ذوي العلاقة.**

2. [حذفت].

3. [حذفت].

تعريفات

4. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

أفراد العائلة المقربين للفرد هم الأقرباء المقربون للفرد، أو أعضاء أسرته المباشرة الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الفرد أو أن يكون له تأثير عليهم في تعاملاتهم مع الجهة.

كبار موظفي الإدارة هم:
أ. جميع أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء الهيئة الحاكمة[1] في الجهة؛ و
ب. أشخاص آخرون يملكون صلاحية ومسؤولية تخطيط وتوجيه والتحكم في أنشطة الجهة المعدة للقوائم المالية. لتحقيق هذه المتطلبات، يتضمن كبار موظفي الإدارة المدرجون تحت هذه الفئة:
(1) عندما يكون هناك عضو في الهيئة الحاكمة على مستوى الحكومة ككل يملك صلاحية ومسؤولية تخطيط، توجيه، والسيطرة على أنشطة الجهة المعدة للقوائم المالية، ذلك العضو؛ و
(2) أي مستشارين رئيسين لذلك العضو؛ و
(3) ما لم يرد مسبقًا ضمن البند (أ)، مجموعة الإدارة العليا في الجهة المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك الرئيس التنفيذي[2] أو الرئيس الدائم للجهة المعدة للقوائم المالية[3].

الرقابة هي الإشراف على أنشطة جهة، مع صلاحية ومسؤولية السيطرة على، أو ممارسة تأثير مهم على، القرارات المالية والتشغيلية للجهة.

الطرف ذو العلاقة تُعَدُّ الأطراف ذوي علاقة ببعضها البعض إذا كان لدى أحد الأطراف القدرة على (أ) ممارسة السيطرة على الطرف الآخر، أو (ب) ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية، أو في حال خضعت كل من الجهة ذات العلاقة وجهة أخرى لسيطرة جهة واحدة. وتشمل الأطراف ذوي العلاقة ما يلي:
أ. الجهات التي تسيطر على الجهة المعدة للقوائم المالية، أو تخضع لسيطرتها، سواء بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة من خلال جهة وسيطة واحدة أو أكثر؛ و

---

[1] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".
[2] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو الوزير، أو المحافظ، أو المدير العام، بحسب طبيعة الجهة.
[3] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو الوزير، أو المحافظ، أو المدير العام، بحسب طبيعة الجهة.

ب. الجهات الزميلة (انظر إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*)؛ و
ج. الأفراد الذين يملكون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حصة في الجهة المعدة للقوائم المالية تمنحهم تأثيرًا مهمًا على الجهة، وأفراد العائلة المقربين لأي من أولئك الأفراد؛ و
د. كبار موظفي الإدارة، وأفراد عائلاتهم المقربين؛ و
ه. الجهات التي تمتلك فيها حصة ملكية جوهرية، بشكل مباشر أو غير مباشر، أي شخص مذكور في البند (ج) أو البند (د) أعلاه، أو التي يكون بمقدور ذلك الشخص أن يمارس تأثيرًا مهمًا عليها.

<u>معاملة مع الأطراف ذوي العلاقة</u> هي تحويل الموارد أو الالتزامات بين الأطراف ذوي العلاقة، بصرف النظر عما إذا حدث تقاضٍ مقابل أم لا. ويستثنى من المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة المعاملات التي تُنْجز مع أي جهة أخرى تعتبر أنها طرف ذو علاقة فقط لأنها معالة اقتصاديًا من قبل الجهة المعدة للقوائم المالية أو الحكومة التي تشكل جزءًا منها.

<u>مكافآت كبار موظفي الإدارة</u> هي أي مقابل أو منفعة يحصل عليها كبار موظفي الإدارة بشكل مباشر أو غير مباشر من الجهة المعدة للقوائم المالية نظير الخدمات المقدمة منهم بصفتهم أعضاء الهيئة الحاكمة أو، خلافاً لذلك، بصفتهم موظفين في الجهة المعدة للقوائم المالية؛

<u>التأثير المهم</u> (لأغراض هذا المعيار) هو سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم السياسات المالية والتشغيلية للجهة، وليس السيطرة على تلك السياسات. وقد يُمارس التأثير المهم بعدة طرق، عادة من خلال تمثيل الجهة ذات التأثير المهم في الهيئة الحاكمة للجهة الخاضعة للتأثير المهم، وأيضًا من خلال، على سبيل المثال، المشاركة في (أ) عملية رسم السياسات، (ب) معاملات ذات أهمية نسبية بين جهات بداخل الجهة الاقتصادية، (ج) تبادل مديرين فيما بين الجهة ذات التأثير المهم والجهة الخاضعة للتأثير المهم، أو (د) الاعتماد على معلومات فنية. ويجوز أن يكتسب التأثير المهم بموجب حصة ملكية، تشريع، أو اتفاقية. ويُفتَرَض وجود التأثير المهم بموجب حصة ملكية وفقًا للتعريف الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 36.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

أفراد العائلة المقربين للفرد

5. يكون الحكم ضروريًا في تحديد ما إذا كان يجب اعتبار فرد ما من أعضاء العائلة المقربين للفرد لأغراض تطبيق هذا المعيار. وفي ظل عدم وجود معلومات تدل على العكس، كأن يُصبح الزوج/الزوجة أو أحد الأقرباء الآخرين غريباً عن الفرد، يفترض أن أعضاء الأسرة المباشرة والأقرباء المقربين التالين/ المنصوص عليهم فيما يلي لهم ذلك التأثير، أو أنهم واقعون تحت ذلك التأثير، الذي يجعل تعريف أفراد العائلة المقربين للفرد ينطبق عليهم:
   أ. الزوج/الزوجة، الابن المعال/الابنة المعالة، أو قريب يعيش في منزل مشترك (بيت العائلة)؛ و
   ب. الجد/الجدة، الأب/الأم، الابن غير المعال/الابنة غير المعالة، الأخ، أو الأخت؛ و
   ج. زوجة الابن/زوج الابنة، الحما/الحماة، أخو الزوجة/أخو الزوج، أو أخت الزوجة/أخت الزوج.

كبار موظفي الإدارة

6. يشمل كبار موظفي الإدارة جميع المديرين أو أعضاء الهيئة الحاكمة في الجهة المعدة للقوائم المالية، حيث يمتلك هؤلاء صلاحية ومسؤولية التخطيط، التوجيه، والسيطرة على أنشطة الجهة. على مستوى الحكومة ككل، فإن الهيئة الحاكمة قد تتألف من ممثلين منتخبين أو معينين (على سبيل المثال، الرئيس أو المحافظ، الوزراء، أعضاء المجلس، وأعضاء المجالس البلدية أو من ينوب عنهم).

7. عندما تكون الجهة خاضعة للرقابة العامة من قبل ممثل منتخب أو معين من الهيئة الحاكمة للحكومة التي تنتمي لها الجهة، يُضمَّن هذا الشخص على أنه أحد كبار موظفي الإدارة، إذا تضمنت الرقابة الصلاحية والمسؤولية للتخطيط، التوجيه، والسيطرة على أنشطة الجهة. في العديد من الدول، قد لا يملك المستشارون الرئيسون لذلك الشخص الصلاحيات النظامية الكافية أو أي صلاحيات أخرى كافية للوفاء بتعريف كبار موظفي الإدارة. في دول أخرى، قد يُعتبَر المستشارون الرئيسون لذلك الشخص من كبار موظفي الإدارة لما لهم من علاقة عمل استثنائية مع الفرد الذي يسيطر على الجهة. لذلك يكون لهم صلاحية الاطلاع على معلومات سرية، ويمكنهم أيضًا ممارسة السيطرة أو التأثير المهم على الجهة. ويتطلب الحكم في تقويم ما إذا كان الفرد يعتبر مستشارًا رئيساً، وما إذا كان هذا المستشار يلبي تعريف كبار موظفي الإدارة، أو كان طرفاً ذا علاقة.

8. للهيئة الحاكمة، مع الرئيس التنفيذي ومجموعة الإدارة العليا، صلاحية ومسؤولية التخطيط والسيطرة على أنشطة الجهة، إدارة موارد الجهة وتحقيق أهداف الجهة. وعليه، فإن كبار موظفي الإدارة سيشملون الرئيس التنفيذي ومجموعة الإدارة العليا في الجهة المعدة للقوائم المالية. في بعض الدول، لا يكون للموظفين المدنيين الصلاحية والمسؤولية الكافية لتؤهلهم ليكونوا من كبار موظفي الإدارة (كما عُرِّفوا في هذا المعيار) في الحكومة ككل كجهة معدة للقوائم المالية. في هذه الحالات، يتكون كبار موظفي الإدارة فقط من الأعضاء المنتخبين في الهيئة الحاكمة والذين يتحملون أكبر قدر من المسؤولية بالحكومة؛ ويشار إليهم غالبًا بأعضاء مجلس الوزراء.

9. قد تشمل مجموعة الإدارة العليا لجهة اقتصادية أفراداً من كل من الجهة المسيطرة والجهات الأخرى التي تشكل في مجموعها الجهة الاقتصادية.

الأطراف ذوي العلاقة

10. عند تحديد كل علاقة ممكنة مع طرف ذي علاقة، يتركز الاهتمام على جوهر العلاقة، وليس مجرد شكلها النظامي.

11. عندما يكون نفس العضو ضمن كبار موظفي الإدارة لجهتين، فيكون من الضروري الأخذ في الحسبان إمكانية، وتقدير احتمال، أن يكون لذلك الشخص تأثير على سياسات كلتا الجهتين في تعاملاتهما المشتركة. مع ذلك، مجرد وجود عضو مشترك ضمن كبار موظفي الإدارة لا ينشئ بالضرورة علاقة مع طرف ذي العلاقة.

12. في سياق هذا المعيار، لا يعدُّ الأشخاص التالين أطرافاً ذوي علاقة:

أ.

(1) الممولون في سياق عملهم في ذلك الخصوص؛ و

(2) الاتحادات العمالية؛

ضمن سياق التعاملات الاعتيادية مع الجهة واستنادًا إلى تلك التعاملات فقط (بالرغم من أنهم قد يضعون حدًا على حرية عمل الجهة أو يشاركون في عملية اتخاذ قراراتها)؛ و

ب. الجهة التي تكون العلاقة معها علاقة وكالة فقط.

13. قد تنشأ علاقات مع طرف ذي علاقة عندما يكون الفرد إما عضوًا في الهيئة الحاكمة أو مرتبطاً بالقرارات المالية والتشغيلية في الجهة المعدة للقوائم المالية. وقد تنشأ علاقات مع طرف ذي علاقة أيضًا من خلال علاقات عمل خارجية بين الجهة المعدة للقوائم المالية والطرف ذي العلاقة. وغالبًا ما ترتبط مثل هذه العلاقات بدرجة من الاعتمادية الاقتصادية.

14. من غير المحتمل أن الاعتمادية الاقتصادية، عندما تعتمد الجهة على جهة أخرى في حجم مهم من تمويلها أو لبيع سلعها وخدماتها، وحدها تؤدي إلى السيطرة أو التأثير المهم وبالتالي فمن غير المحتمل أن تؤدي بذاتها إلى نشوء علاقة مع طرف ذي علاقة. بناء على ذلك، فإن العميل الفردي، المورد، صاحب الامتياز، الموزع، أو الوكيل العام الذين تتعامل معهم جهة قطاع عام بحجم مهم من الأعمال لا يُعتبرون أطرافاً ذوي علاقة لمجرد وجود الاعتمادية الاقتصادية الناتجة فقط. ومع ذلك، قد تؤدي الاعتمادية الاقتصادية، مع عوامل أخرى، إلى نشوء تأثير مهم، وبالتالي نشوء علاقة مع طرف ذي علاقة. ويتطلب الأمر ممارسة الحكم لتقويم تأثير الاعتمادية الاقتصادية على العلاقة. وعندما تعتمد الجهة المعدة للقوائم المالية اقتصادياً على جهة أخرى، تشجع الجهة المعدة للقوائم المالية على الإفصاح عن وجود هذه الاعتمادية.

15. يشمل تعريف الطرف ذي العلاقة الجهات التي يملكها كبار موظفي الإدارة، أعضاء الأسرة المقربين لهؤلاء الأفراد أو المساهمين الرئيسين (أو ما يعادلها في الجهة التي لا يكون لها هيكل حقوق ملكية رسمي) في الجهة المعدة للقوائم المالية. كما يشمل تعريف الطرف ذي العلاقة أيضًا الظروف التي يكون فيها طرف قادر على ممارسة تأثير مهم على طرف آخر. في القطاع العام، قد يمنح فرد أو جهة مسؤولية الرقابة على جهة معدة للقوائم المالية، الأمر الذي يمنح هذا الفرد أو تلك الجهة تأثيراً مهماً، ولكن لا يكون له السيطرة، على القرارات المالية والتشغيلية للجهة المعدة القوائم المالية. لأغراض هذا المعيار، يشمل تعريف التأثير المهم المشاريع المشتركة.

مكافآت كبار موظفي الإدارة

16. تشمل مكافآت كبار موظفي الإدارة المكافآت التي يحصل عليها الأفراد من الجهة المعدة للقوائم المالية مقابل خدمات قدموها للجهة المعدة للقوائم المالية بصفتهم أعضاء في الهيئة الحاكمة أو موظفين. ولا تحقق المنافع المستلمة بشكل مباشر أو غير مباشر من الجهة مقابل خدمات بأي صفة، بخلاف صفة موظف أو عضو في الهيئة الحاكمة، تعريف مكافآت كبار موظفي الإدارة في هذا المعيار. مع ذلك، فإن الفقرة 34 تتطلب الإفصاح عن أنواع معينة من هذه المنافع الأخرى. ولا تتضمن مكافآت كبار موظفي الإدارة أي مقابل يقدم فقط باعتبارها تعويض عن النفقة التي تكبدها هؤلاء الأفراد لمنفعة الجهة المعدة للقوائم المالية، مثل تعويض تكاليف الإقامة المرتبطة برحلات العمل.

سلطة التصويت

17. يشمل تعريف الطرف ذي العلاقة أي أفراد يملكون، بشكل مباشر أو غير مباشر، حصة في سلطة التصويت في الجهة المعدة للقوائم المالية والتي تمنحهم تأثيرا مهما على الجهة. ويمكن أن تنشأ حصة في سلطة التصويت في جهة ما عندما يكون لجهة قطاع عام هيكل شركة، ويمتلك فيها أحد الوزراء أو جهة حكومية حصصاً في الجهة.

مسألة الأطراف ذوي العلاقة

18. تتواجد العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة في القطاع العام ككل للأسباب التالية:
أ. خضوع الوحدات الإدارية للتوجيه العام من الحكومة التنفيذية، وبشكل نهائي، البرلمان[4] أو مجلس مماثل من المسؤولين المنتخبين أو المعينين، ويعمل بعضهم مع بعض لتحقيق سياسات الحكومة؛ و
ب. قيام الوزارات والجهات الحكومية الأخرى غالبًا بتنفيذ أنشطة ضرورية لتحقيق العناصر المختلفة لمسؤولياتهم وأهدافهم من خلال جهات منفصلة مسيطر عليها، ومن خلال جهات يكون لها فيها تأثير مهم؛ و
ج. يمكن للوزراء أو للأعضاء الآخرون المنتخبون أو المعينين من الحكومة ومجموعة الإدارة العليا ممارسة تأثير مهم على عمليات وزارة أو جهة حكومية أخرى.

19. يُعَدُّ الإفصاح عن علاقات معينة مع أطراف ذوي العلاقة ومعاملات معينة مع أطراف ذوي علاقة والعلاقات التي تستند إليها تلك المعاملات ضرورياً لأغراض المساءلة، وتمكين المستخدمين من فهم أفضل للقوائم المالية التي تعدها الجهة المعدة للقوائم المالية، للأسباب التالية:
أ. تؤثر العلاقات مع أطراف ذوي علاقة على طريقة عمل الجهة مع جهات أخرى لتحقيق أهدافها الفردية، وعلى الطريقة التي تتعاون فيها مع جهات أخرى لتحقيق الأهداف الجماعية أو المشتركة؛ و
ب. إمكانية تعرض جهة إلى مخاطر بسبب العلاقات مع أطراف ذوي علاقة، أو تقديم فرص جديدة لم تكن موجودة في حال غياب هذه العلاقات؛ و
ج. قد يدخل أطراف ذوي علاقة في معاملات لا يدخل فيها أطراف من غير ذوي العلاقة، أو قد يتفقون على معاملات بشروط ومواصفات مختلفة عن تلك التي يمكن توفرها بشكل طبيعي لأطراف غير ذوي علاقة. ويحدث هذا بشكل متكرر في الوزارات والجهات الحكومية الأخرى التي تُحَوِّلُ السلع والخدمات فيما بينها بأقل من التكلفة الكلية باعتبارها جزء من الإجراءات التشغيلية الاعتيادية والتي تتناسق مع تحقيق الأهداف للجهة المعدة للقوائم المالية والحكومة. ويتوقع أن تستغل الحكومات وجهات القطاع العام الفردية الموارد بكفاءة، فاعلية، وبالطريقة المقصودة، وأن تتعامل مع الأموال العامة بأعلى مستويات النزاهة. وجود العلاقات مع أطراف ذوي علاقة يعني أن أحد الأطراف يمكنه السيطرة أو التأثير بشكل مهم على أنشطة الطرف الآخر. وهذا يعطي الفرصة لحدوث معاملات على أساس قد يفيد أحد الأطراف بشكل غير ملائم على حساب الطرف الآخر.

20. الإفصاح عن أنواع معينة من المعاملات التي تحدث مع أطراف ذوي علاقة التي تحدث، والأحكام والشروط التي أُنجِزَت على أساسها تلك المعاملات، يسمح للمستخدمين بتقويم تأثير تلك المعاملات على المركز المالي والأداء المالي للجهة، وقدرتها على تقديم الخدمات المتفق عليها. كما يضمن هذا الإفصاح أيضًا شفافية الجهة في التعامل مع الأطراف ذوي العلاقة.

مكافآت كبار موظفي الإدارة

21. يمتلك كبار موظفي الإدارة مراكز يتولون فيها المسؤولية في الجهة. فهم مسؤولون عن التوجه الاستراتيجي والإدارة التشغيلية في الجهة، وتوكل إليهم صلاحيات مهمة. وتحدد رواتبهم غالبًا بموجب تشريع، أو محكمة مستقلة أو هيئة أخرى مستقلة عن الجهة المعدة للقوائم المالية. مع ذلك، فقد تمكنهم مسؤولياتهم من التأثير على منافع من الوظيفة التي تتدفق لهم أو للأطراف ذوي العلاقة بهم. ويتطلب هذا المعيار القيام بإفصاحات معينة عن (أ) مكافآت كبار موظفي الإدارة وأعضاء عائلتهم المقربين خلال فترة القوائم المالية، و(ب) القروض المقدمة لهم، و(ج) المقابل الممنوح لهم مقابل الخدمات التي يقدمونها للجهة بخلاف الخدمات التي يقدمونها باعتبارهم أعضاء في الهيئة الحاكمة أو موظفين. وتؤدي الإفصاحات التي تطلبه هذا المعيار إلى التأكد من تطبيق حدود دنيا ملائمة من الشفافية على مكافآت كبار موظفي الإدارة وأعضاء عوائلهم المقربين.

---

[4] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

الأهمية النسبية

22. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 الإفصاح المنفصل للبنود ذات الأهمية النسبية. ويمكن تحديد الأهمية النسبية لبند بالرجوع إلى طبيعة أو حجم ذلك البند. وعند تقويم الأهمية النسبية للمعاملات مع أطراف ذوي علاقة، طبيعة العلاقة بين الجهة المعدة للقوائم المالية والطرف ذي العلاقة، وطبيعة المعاملة نفسها، قد تعني أن هذه المعاملات مهمة نسبيًا بغض النظر عن حجمها.

الإفصاح

23. في عديد من الدول، قد تتطلب الأنظمة وقواعد إعداد التقارير المالية الرسمية الأخرى الإفصاح عن معلومات تتعلق بفئات معينة من العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية لجهات القطاع الخاص ومنشأة قطاع الأعمال الحكومية. على وجه الخصوص، يكون التركيز بشكل خاص على معاملات الجهة مع مديريها أو أعضاء هيئتها الحاكمة ومع مجموعة إدارتها العليا، وخصوصًا مكافآتهم وقروضهم. وذلك (أ) بسبب مسؤوليات الائتمان التي يتولاها المديرون، أعضاء الهيئة الحاكمة، ومجموعة الإدارة العليا، و (ب) بسبب السلطات الواسعة التي يتمتعون بها بخصوص استغلال موارد الجهة. وفي بعض الدول، تُضَمَّن متطلبات مماثلة في التشريعات واللوائح التي تنطبق على جهات القطاع العام.

24. تتطلب أيضًا بعض معايير المحاسبة للقطاع العام الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 الإفصاح عن مبالغ الذمم الدائنة إلى والذمم المدينة من الجهات المسيطرة، الجهات المسيطر عليها المرتبطة، الجهات الزميلة، والأطراف ذوي العلاقة الأخرى. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 38، *الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى*، الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية الموحدة في فهم تكوين الجهة الاقتصادية ومعلومات عن كل ترتيب مشترك وجهة زميلة ذات أهمية نسبية للجهة المعدة للقوائم المالية.

الإفصاح عن السيطرة

25. **عند وجود سيطرة فإنه يجب الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة، بصرف النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذوي العلاقة.**

26. ليتمكن قارئ القوائم المالية من تكوين رأي عن تأثيرات العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة على الجهة المعدة للقوائم المالية، يكون من الملائم الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة عندما توجد سيطرة، بصرف النظر عما إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذوي العلاقة. ويشمل ذلك الإفصاح عن أسماء الجهات المسيطر عليها، اسم الجهة المسيطرة الحالية، واسم الجهة المسيطرة النهائية، إن وجدت.

الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

27. **في المعاملات التي تُنجَز بين الأطراف ذوي العلاقة، بخلاف المعاملات التي تحدث ضمن العلاقة الطبيعية مع المورد أو العلاقة مع العميل/المستلم وفقًا لأحكام وشروط ليست أقل أو أكثر رغبة من الشروط المتوقعة بشكل معقول قد تطبقها الجهة إذا تعاملت مع ذلك الفرد أو الجهة على أساس التصرف الحر في نفس الظروف، يجب على الجهة المعدة للقوائم المالية أن تفصح عن:**
    أ. طبيعة العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة؛ و
    ب. أنواع المعاملات التي حدثت؛ و
    ج. عناصر المعاملات الضرورية لتوضيح أهمية هذه المعاملات لعمليات الجهة وتفاصيل كافية لتمكين القوائم المالية من توفير معلومات ملائمة وتعبر بموثوقية لأغراض اتخاذ القرارات والمساءلة.

28. فيما يلي أمثلة على حالات قد تؤدي فيها المعاملات مع أطراف ذوي العلاقة إلى إفصاحات من قبل الجهة المعدة للقوائم المالية:
    أ. تقديم الخدمات أو استلامها؛ و

ب. شراء أو تحويل/بيع السلع (السلع التامة أو غير التامة الصنع)؛ و
ج. شراء أو تحويل/بيع العقارات وغيرها من الأصول؛
د. ترتيبات الوكالة؛ و
ه. ترتيبات الإيجار؛ و
و. تحويل البحث والتطوير؛ و
ز. اتفاقيات الترخيص؛ و
ح. التمويل (بما في ذلك القروض، مساهمات رأس المال، المنح سواءً كانت نقدية أو عينية، وغيرها من أشكال الدعم المالي، بما في ذلك ترتيبات مشاركة التكلفة)؛ و
ط. الضمانات والضمانات الرهنية.

.29 تتعامل جهات القطاع العام بعضها مع بعض يوميًا على نحو واسع. قد تحدث هذه المعاملات بالتكلفة، أقل من التكلفة أو مجانًا بدون رسوم. على سبيل المثال، قد توفر وزارة للخدمات الإدارية مكاتب مجانية لوزارات أخرى، أو قد تعمل جهة قطاع عام باعتباره وكيل شراء لجهات قطاع عام أخرى. في بعض نماذج الحكومة، قد يكون لدى بعض الجهات الحكومية القدرة على استرداد أكثر من التكلفة الكلية لأداء الخدمات. وتُعَدُّ الوزارات أطرافاً ذوي علاقة وذلك لأنها تخضع لسيطرة جهة واحدة، وتستوفي هذه المعاملات تعريف المعاملات مع أطراف ذوي العلاقة. مع ذلك، إن الإفصاح عن معلومات حول المعاملات بين هذه الجهات غير مطلوب عندما تكون المعاملات (أ) متسقة مع العلاقات التشغيلية الطبيعية بين الجهات، و(ب) تمت وفقًا لأحكام وشروط طبيعية لمثل هذه المعاملات وفي مثل هذه الظروف. ويعكس استثناء تلك المعاملات مع أطراف ذوي علاقة من متطلبات الإفصاح في الفقرة 27 حقيقة أن جهات القطاع العام تعمل معاً لتحقيق أهداف مشتركة، ويقر بأن آليات مختلفة قد تُطبق لتقديم الخدمات من قبل جهات القطاع العام في دول مختلفة. ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة فقط عندما لا تحدث تلك المعاملات وفقاً للحدود التشغيلية التي تم وضعها في دولة الجهة.

.30 تتضمن عادة المعلومات المتعلقة بالمعاملات مع أطراف ذوي علاقة والتي يلزم الإفصاح عنها لتلبيه أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام ما يلي:
أ. وصف طبيعة العلاقة مع الأطراف ذوي العلاقة المرتبطة بهذه المعاملات، على سبيل المثال، فيما إذا هي علاقة مع جهة مسيطرة، جهة مسيطر عليها، جهة تحت سيطرة ذات الجهة المسيطرة، أو كبار موظفي الإدارة؛ و
ب. وصف المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ضمن كل فئة من فئات المعاملات العامة ومؤشرات على حجم الفئات، إما كمبلغ نقدي محدد أو كنسبة من تلك الفئة من المعاملات و/أو الأرصدة؛ و
ج. ملخصاً للأحكام والشروط العامة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، بما في ذلك الإفصاح عن الاختلافات بين هذه الشروط والأحكام وتلك المرتبطة عادة مع المعاملات المماثلة مع أطراف غير ذوي علاقة؛ و
د. المبالغ أو النسب ذات الصلة للبنود القائمة.

.31 تتطلب الفقرة 34 من هذا المعيار القيام بإفصاحات إضافية عن معاملات معينة تُنجَزُ بين الجهة وكبار موظفي الإدارة و/أو أعضاء العائلة المقربين لكبار موظفي الإدارة.

.32 **يجوز الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المماثلة بشكل مجمع، إلا إذا كان من الضروري القيام بإفصاحات منفصلة لتقديم معلومات ملائمة وتعبر بموثوقية لأغراض اتخاذ القرار ولأغراض المساءلة.**

.33 الإفصاح عن المعاملات مع أطراف ذوي علاقة بين أعضاء جهة اقتصادية يكون غير ضروري في القوائم المالية الموحدة، نظرًا لأن القوائم المالية الموحدة تعرض معلومات عن الجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها كجهة واحدة معدة للقوائم المالية. وتُسْتَبْعَدُ معاملات الأطراف ذوي العلاقة التي تحدث بين الجهات ضمن جهة اقتصادية، باستثناء تلك التي بين جهة استثمارية وجهاتها المسيطر عليها المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز،

من التوحيد وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة. ولا تُستَبْعَدُ المعاملات مع الجهات الزميلة التي تكون المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية، وبالتالي فإنها تتطلب إفصاحاً منفصلاً باعتبارها معاملات مع أطراف ذوي علاقة.

الإفصاح – كبار موظفي الإدارة

.34 **يجب على الجهة الإفصاح عن:**

أ. المبلغ المجمع لمكافآت كبار موظفي الإدارة وعدد الأفراد، محددين على أساس معادل للدوام كامل، الذين يحصلون على مكافآت ضمن هذه الفئة، ويراعى إظهار المجموعات الرئيسة لكبار موظفي الإدارة - بشكل منفصل - وتضمين وصف لكل مجموعة؛ و

ب. مجموع جميع المكافآت والتعويضات الأخرى المقدمة لكبار موظفي الإدارة، وأعضاء العائلة المقربين لكبار موظفي الإدارة، والذي دفعته الجهة المعدة للقوائم المالية خلال فترة القوائم المالية، ويراعى إظهار المبالغ المجمعة المقدمة لكل ما يلي بشكل منفصل:

(1) كبار موظفي الإدارة؛ و

(2) أفراد العائلة المقربين لكبار موظفي الإدارة؛ و

ج. فيما يخص القروض التي لا تكون متاحة بشكل واسع لغير كبار موظفي الإدارة والقروض التي تكون إتاحتها غير معروفة بشكل واسع للعموم، لكل عضو منفرد من كبار موظفي الإدارة وكل فرد من أفراد العائلة المقربين لكبار موظفي الإدارة:

(1) مبلغ القروض المقدمة خلال الفترة وأحكام وشروط هذه القروض؛ و

(2) مبالغ القروض المسددة خلال الفترة؛ و

(3) الرصيد الختامي لجميع القروض والذمم الدائنة؛ و

(4) عندما لا يكون الفرد مديراً أو عضواً من أعضاء الهيئة الحاكمة أو مجموعة الإدارة العليا للجهة، يلزم الإفصاح عن علاقة هذا الفرد بتلك الهيئة أو المجموعة.

.35 تتطلب الفقرة 27 من هذا المعيار الإفصاح عن معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة التي تحدث على أساس آخر بخلاف التصرف الحر الذي يتوافق مع الشروط التشغيلية الموضوعة للجهة. كما يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات عن معاملات معينة مع كبار موظفي الإدارة المحددين في الفقرة 34، سواءً حدثت هذه المعاملات على أساس التصرف الحر المتوافق مع الشروط التشغيلية المعمول بها في الجهة أم لا.

36. قد يكون الأشخاص الذين هم من كبار موظفي الإدارة معينين على أساس دوام كامل أو جزئي. ويلزم تقدير عدد الأفراد الذين تم الإفصاح عن حصولهم على مكافآت وفقًا للفقرة 34(أ) على أساس يعادل الدوام الكامل. وستقدم الجهات إفصاحات منفصلة حول الفئات الرئيسة لكبار موظفي الإدارة لديها. على سبيل المثال، عندما يكون لجهة هيئة حاكمة منفصلة عن مجموعة إدارتها العليا، يكون الإفصاح عن مكافآت المجموعتين بشكل منفصل. وعندما يكون الفرد عضواً في الهيئة الحاكمة وفي مجموعة الإدارة العليا، يضمَّن هذا الفرد في واحدة من هاتين المجموعتين فقط لأغراض هذا المعيار. وتقدم فئات كبار موظفي الإدارة المحددة في تعريف كبار موظفي الإدارة إرشادات لتحديد فئات كبار موظفي الإدارة.

37. قد تتضمن مكافآت كبار موظفي الإدارة مجموعة من المنافع المباشرة وغير المباشرة. عندما تكون تكلفة هذه المنافع قابلة للتحديد، تُضمَّن هذه التكلفة في مجمع المكافآت المفصح عنها. أما عندما تكون تكلفة هذه المنافع غير قابلة للتحديد، فإنه يُوضَعُ أفضل تقدير ممكن للتكلفة التي تتحملها الجهة أو الجهات المعدة للقوائم المالية ويُضمَّن في المبلغ المجمع للمكافآت المفصح عنه.

38. توجد متطلبات قياس منافع الموظفين في معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*. عند تضمين المكافآت غير النقدية التي يمكن قياسها بموثوقية[5] في المبلغ المجمع لمكافآت كبار موظفي الإدارة المفصح عنه للفترة، يكون أيضًا الإفصاح في الإيضاحات حول القوائم المالية عن أساس قياس المكافآت غير النقدية.

39. يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن معلومات معينة حول أحكام وشروط القروض المقدمة لكبار موظفي الإدارة وأفراد العائلة المقربين لكبار موظفي الإدارة، وذلك عندما تكون هذه القروض:
   أ. غير متاحة بشكل واسع للأشخاص من خارج مجموعة كبار موظفي الإدارة؛ و
   ب. قد تكون متاحة بشكل كبير خارج نطاق مجموعة كبار موظفي الإدارة، ولكن إتاحتها غير معروفة بشكل واسع للعموم.

   ويلزم الإفصاح عن هذه المعلومات لأغراض المساءلة. وقد يلزم ممارسة حكم لتحديد أي القروض يجب الإفصاح عنها لتلبية متطلبات هذا المعيار. ويجب ممارسة هذا الحكم أخذاً في الحسبان الحقائق ذات الصلة، وبطريقة تتسق مع تحقيق أهداف تقديم التقرير المالي.

40. تتطلب الفقرة 34(أ) من هذا المعيار الإفصاح عن المبلغ المجمع لمكافآت كبار موظفي الإدارة. ويشمل كبار موظفي الإدارة المديرين أو أعضاء الهيئة الحاكمة وأعضاء مجموعة الإدارة العليا في الجهة. وقد يحصل المديرين أو أعضاء الهيئة الحاكمة في الجهة على مكافآت أو تعويضات من الجهة مقابل خدمات قدمها بصفة أخرى بخلاف (أ) باعتباره مدير أو عضو في الهيئة الحاكمة في الجهة، أو (ب) باعتباره موظف من موظفي هذه الجهة. وتتطلب الفقرة 34(ب)(1) من هذا المعيار الإفصاح عن المبلغ المجموع من هذه المكافآت أو التعويضات الأخرى.

41. قد يؤثر أفراد العائلة المقربون لكبار موظفي الإدارة على، أو يتأثرون من قبل، كبار موظفي الإدارة في معاملاتهم مع الجهة المعدة للقوائم المالية. وتتطلب الفقرة 34(ب)(2) من هذا المعيار الإفصاح عن مجموع المكافآت والتعويضات المقدمة خلال الفترة لأفراد العائلة المقربين لكبار موظفي الإدارة.

---

5 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بموثوقية عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

تاريخ السريان

.42 **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

42أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 20].

42ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 20].

42ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 20].

42د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 20].

42هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 20].

.43 عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 21

"الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 21 "الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد" في الفقرات 1- 83. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 21 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 21 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد الإجراءات التي تطبقها الجهة لتحديد ما إذا كان أصل غير مولد للنقد قد هبطت قيمته، وضمان إثبات خسائر الهبوط في القيمة. ويحدد هذا المعيار – أيضاً - متى ينبغي للجهة أن تعكس قيد خسارة الهبوط ويحدد الإفصاحات اللازمة.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تُطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد، باستثناء:**
   - **أ. المخزون (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*)؛ و**
   - **ب. الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*)؛ و**
   - **ج. الأصول المالية المُضمنة في نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*؛ و**
   - **د. العقارات الاستثمارية التي تُقاس باستخدام نموذج القيمة العادلة (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية*)؛ و**
   - **ه. [حذفت].**
   - **و. [حذفت].**
   - **ز. الأصول الأخرى التي تكون المتطلبات المحاسبية للهبوط في قيمتها مُضمنة في معيار محاسبة للقطاع العام آخر.**

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. **يجب على جهات القطاع العام التي تحتفظ بأصول مولدة للنقد كما عُرفت في الفقرة 14، أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 26، الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد على مثل هذه الأصول. يجب على جهات القطاع العام التي تحتفظ بأصول غير مولدة للنقد أن تطبق متطلبات هذا المعيار على الأصول غير المولدة للنقد.**

6. يستثني هذا المعيار من نطاقه الهبوط في قيمة الأصول التي تم تناولها في معيار محاسبة للقطاع العام آخر. وتطبق جهات القطاع العام معيار المحاسبة للقطاع العام 26 على أصولها المولدة للنقد، وتطبق هذا المعيار على أصولها غير المولدة للنقد. وتوضح الفقرات 6-13 نطاق المعيار بتفصيل أكبر.

7. [حذفت].

8. لا ينطبق هذا المعيار على المخزون والأصول الناشئة عن عقود الإنشاء، نظراً لأن معايير المحاسبة للقطاع العام الحالية المنطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات لإثبات وقياس هذه الأصول.

9. لا ينطبق هذا المعيار على الأصول المالية ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 28، الأدوات *المالية: العرض*. تم تناول الهبوط في قيمة هذه الأصول في معيار المحاسبة للقطاع العام 29.

10. لا يتطلب هذا المعيار تطبيق اختبار الهبوط في القيمة على عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 16. وهذا نظراً لأنه، بموجب نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 16، يُسجل العقار الاستثماري بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية ويُؤخذ في الحسبان أي هبوط في القيمة في تقييم العقار الاستثماري.

11. [حذفت].

12. اتساقاً مع متطلبات الفقرة 5 أعلاه، فإن بنود العقارات والآلات والمعدات المُصنفة على أنها أصول مولدة للنقد، بما في ذلك تلك التي يتم تسجيلها بمبالغ معاد تقييمها بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، يتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 26.

13. الاستثمارات في:
أ. الجهات المسيطر عليها، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*؛ و
ب. الجهات الزميلة، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*؛ و
ج. الترتيبات المشتركة، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات *المشتركة*؛
هي أصول مالية مستثناة من نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29. وعندما تكون مثل هذه الاستثمارات مُصنفة على أنها أصول مولدة للنقد، فإنه يتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 26. وعندما تكون هذه الأصول هي أصول غير مولدة للنقد، فإنه يتم التعامل معها بموجب هذا المعيار.

تعريفات

14. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>سوق نشطة</u> هي سوق تتوافر فيها جميع الشروط التالية:
أ. تكون البنود المتداولة في السوق متجانسة؛ و
ب. يوجد - عادة - في أي وقت مشترون وبائعون راغبون في التعامل؛ و
ج. تكون الأسعار متاحة للعموم.

<u>الأصول المولدة للنقد</u> هي أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري. لأغراض الهبوط في القيمة، تُعد الشهرة أصلاً مولداً للنقد.

<u>تكاليف استبعاد</u> هي التكاليف الإضافية التي تُعزى - بشكل مباشر - إلى استبعاد أصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

<u>القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع</u> هى المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا، مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد.

<u>الهبوط فى القيمة</u> هى خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل، بما يزيد ويُعَلَّى على الإثبات المنتظم لخسارة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل من خلال الاستهلاك.

<u>الأصول غير المولدة للنقد</u> هي أصول بخلاف الأصول المولدة للنقد.

<u>مبلغ الخدمات الممكن استرداده</u> هو القيمة العادلة للأصل غير المولد للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع، أو القيمة من الاستخدام، أيهما أعلى.

<u>العمر الإنتاجي</u> هو:
أ. الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل الجهة؛ أو
ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقع أن تحصل عليها الجهة من الأصل.

<u>القيمة من الاستخدام للأصل غير المولد للنقد</u> هى القيمة الحالية للخدمات المتوقعة المتبقية للأصل.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

منشآت قطاع الأعمال الحكومية

15. [حذفت].

الأصول المولدة للنقد

16. الأصول المولدة للنقد هي أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري. يولّد الأصل عائداً تجارياً عندما يُوَظَّف بطريقة متسقة مع تلك التي تطبقها منشأة هادفة للربح. يشير الاحتفاظ بأصل لتوليد عائد تجاري إلى أن الجهة تنوي أن تولد تدفقات نقدية داخلة موجبة من الأصل (أو من وحدة توليد النقد التي يكون الأصل جزءًا منها)، وأن تكسب عائداً تجارياً يعكس المخاطرة التي ينطوي عليها الاحتفاظ بالأصل. قد يكون الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري، حتى وإن كان الأصل لا يحقق هذا الهدف خلال فترة قوائم مالية معينة. وعلى العكس من ذلك، قد يكون الأصل غير مولد للنقد حتى وإن كان ينتج إيرادات معادلة للمصروفات أو يولد عائداً تجارياً خلال فترة قوائم مالية معينة. ما لم يتم النص على خلاف ذلك، فإن الإشارات إلى أصل أو أصول في الفقرات التالية من هذا المعيار هي إشارات إلى أصل أو أصول غير مولدة للنقد.

17. هناك عدد من الظروف التي يمكن أن تحتفظ فيها جهات القطاع العام ببعض أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري، على الرغم من أن غالبية الأصول لا يُحتفظ بها لذلك الغرض. فعلى سبيل المثال، قد يخصص مستشفى مبنى للمرضى الذين يدفعون رسوماً. وقد تعمل الأصول المولدة للنقد لجهة قطاع عام - بشكل مستقل - عن الأصول غير المولدة للنقد للجهة. فعلى سبيل المثال، قد يستوفي مكتب تسجيل صكوك العقارات رسوم تسجيل أراض - بشكل مستقل - عن إدارة شؤون الأراض.

18. في حالات معينة، قد يولد أصل تدفقات نقدية على الرغم من أن الهدف الرئيس من الاحتفاظ به هو لأغراض تقديم خدمة (إلى العموم). فعلى سبيل المثال، يُشَغَّل مرفق للتخلص من المخلفات لضمان التخلص الآمن من المخلفات الطبية التي تنتجها المستشفيات الحكومية، ولكن المرفق – أيضاً – يعالج كمية صغيرة من المخلفات الطبية التي تنتجها مستشفيات أخرى خاصة على أساس تجاري. تُعد معالجة مخلفات المستشفيات الخاصة نشاطاً عرضياً بالنسبة لأنشطة المرفق، ولا يمكن تمييز الأصول التي تولد تدفقات نقدية عن الأصول غير المولدة للنقد.

19. في حالات أخرى، قد يولد الأصل تدفقات نقدية ويستخدم - أيضاً - لأغراض غير توليد للنقد. فعلى سبيل المثال، يحتوي مستشفى عمومي على عشرة عنابر، تُستخدم تسعةٌ منها للمرضى الذين يدفعون رسوم على أساس تجاري، ويُستخدم العنبر الآخر للمرضى الذين لا يدفعون رسوم. يستخدم المرضى الذين يدفعون رسوم والمرضى الذين لا يدفعون رسوم مرافق المستشفى الأخرى - بشكل مشترك (على سبيل المثال مرافق العمليات). يلزم الأخذ في الحسبان إلى أي مدى يُحتفظ بالأصل بهدف توليد عائد تجاري لتحديد ما إذا كان ينبغي على الجهة أن تطبق أحكام هذا المعيار أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26. إذا كان المكوّن غير المولد للنقد مكوّنا غير مهم بالنسبة للترتيب ككل – كما هو الحال في هذا المثال – فإن الجهة تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 26 وليس هذا المعيار.

20. في بعض الحالات، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري. وفي مثل هذه الحالات، يكون من الضروري تقويم أهمية التدفقات النقدية. وقد يصعب تحديد ما إذا كان المدى الذي يولد به الأصل التدفقات النقدية مهماً جداً بما يجعل معيار المحاسبة للقطاع العام 26 هو المنطبق وليس هذا المعيار. ويلزم الحكم لتحديد أي المعيارين يجب تطبيقه. وتضع الجهة ضوابط

بحيث تستطيع ممارسة ذلك الحكم - بشكل متسق - وفقاً لتعريف الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد، ووفقاً الإرشادات ذات العلاقة الواردة في الفقرات 16-20. وتتطلب الفقرة 73أ من الجهة أن تُفصح عن الضوابط المستخدمة عند ممارسة هذا الحكم. وعلى الرغم من ذلك، بالنظر إلى الأهداف العامة لمعظم جهات القطاع العام، فهناك افتراض مسبق أن الأصول هي غير مولدة للنقد، وبناءً عليه ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

20أ. لأغراض الهبوط في القيمة، تُعد الشهرة أصلاً مولداً للنقد. لا تولد الشهرة منافع اقتصادية – بشكل مستقل - عن الأصول الأخرى، ويُجرى اختبار هبوط في القيمة لها كجزء من مجموعة أصول. ويتناول هذا المعيار تقويم الأصول الفردية. وتُثبت الشهرة - فقط - عندما ينشأ عنها تدفقات نقدية داخلة أو انخفاضات في صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة. ولا تُثبت شهرة فيما يتعلق بالخدمات المتوقعة التي لا ينشأ عنها تدفقات نقدية ذات علاقة. ويتضمن مبلغ الخدمات الممكن استرداده المستخدم لتقويم الهبوط في هذا المعيار، خدمات متوقعة. وتبعاً لذلك، تطبق الجهة معيار المحاسبة للقطاع العام 26 وليس هذا المعيار لتحديد ما إذا كان هناك هبوط في قيمة الشهرة.

21. الأصول التي تحتفظ بها جهات القطاع العام التجارية هي أصول مولدة للنقد. قد تحتفظ جهات قطاع عام بأصول لتوليد عائد تجاري. ولأغراض هذا المعيار، يُصنف الأصل الذي تحتفظ به جهة قطاع عام على أنه أصل مولد للنقد إذا كان الأصل (أو الوحدة التي يكون الأصل جزءًا منها) يُشَغَّل بهدف توليد عائد تجاري من خلال تقديم سلع و/أو خدمات إلى أطراف خارجية.

الاستهلاك

22. الاستهلاك والاستنفاد هما التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي. وفي حال الأصل غير الملموس، يُستخدم مصطلح "الاستنفاد" عموماً بدلاً من مصطلح "الاستهلاك". ولكلا المصطلحين المعنى نفسه.

الهبوط في القيمة

23. يعرف هذا المعيار "الهبوط في القيمة" بأنه خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل، بما يزيد ويُعَلَّى على الإثبات المنتظم لخسارة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل من خلال الاستهلاك (الاستنفاد). وبناءً عليه، يعكس الهبوط في القيمة انخفاضاً في منفعة الأصل بالنسبة للجهة التي تسيطر عليه. فعلى سبيل المثال، قد يكون لدى جهة مرفق تخزين عسكري بُني ليناسب هذا الغرض ولم تعد تستخدمه. وإضافة إلى ذلك، وبسبب الطبيعة المتخصصة لهذا المرفق وموقعه، من غير المرجح أنه يمكن تأجيره أو بيعه، ومن ثم تكون الجهة غير قادرة على توليد تدفقات نقدية من تأجير الأصل أو استبعاده. يُعد الأصل قد هبطت قيمته حيث أنه لم يعد قادراً على تزويد الجهة بخدمات متوقعة – أي صارت منفعته للجهة ضئيلة أو منعدمة في المساهمة في تحقيق أهدافها.

تحديد الأصل الذي ربما قد هبطت قيمته

24. تحدد الفقرات 26-34 متى يجب أن يُحدد مبلغ الخدمات الممكن استرداده.

25. يكون الأصل غير المولد للنقد قد هبطت قيمته عندما تتجاوز قيمته الدفترية مبلغ الخدمات الممكن استرداده منه. وتحدد الفقرة 27 مؤشرات رئيسة على أن خسارة هبوط ربما قد حدثت. وإذا كانت أي من هذه المؤشرات موجودة، فإن الجهة مطالبة بإجراء تقدير رسمي لمبلغ الخدمات الممكن استرداده. وإذا لم يوجد مؤشر على خسارة هبوط محتملة، فإن هذا المعيار لا يتطلب من الجهة أن تجري تقديراً رسمياً لمبلغ الخدمات الممكن استرداده.

26. **يجب على الجهة أن تُقَوِّم - في كل تاريخ للقوائم المالية - ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجوداً، فيجب على الجهة أن تقدر مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل.**

26أ. **بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على الهبوط، يجب على الجهة – أيضاً – أن تجري – سنوياً – اختبار هبوط في القيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد بمقارنة قيمته الدفترية بمبلغ الخدمات الممكن استرداده منه. ويمكن إجراء اختبار الهبوط هذا في أي وقت خلال فترة القوائم المالية، شريطة أن يُجرَى في الوقت نفسه من كل سنة. ويمكن إجراء اختبار الهبوط في القيمة لأصول غير ملموسة مختلفة في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا الأصل غير الملموس أُثبت أولياً خلال فترة القوائم المالية الحالية، فإنه يجب إجراء اختبار هبوط في القيمة لذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية فترة القوائم المالية الحالية.**

26ب. إن قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة كافية لاسترداد قيمته الدفترية، تكون – عادة - خاضعة لعدم التأكد قبل أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام بدرجة أكبر مما تكون عليه بعد أن يكون متاحاً للاستخدام. وبالتالي، يتطلب هذا المعيار من الجهة أن تجري، على الأقل سنوياً، اختبار هبوط للقيمة الدفترية للأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد.

27. **عند تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات التالية كحد أدنى:**

المصادر الخارجية للمعلومات

أ. التوقف أو التوقف الوشيك للطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو للحاجة إليها؛ و

ب. قد حدثت خلال الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة طويلة الأجل في البيئة التقنية أو البيئة النظامية أو بيئة السياسات الحكومية التي تعمل فيها الجهة، ولها أثر سلبي على الجهة؛ و

المصادر الداخلية للمعلومات

ج. توفر دليل على ضرر مادي بالأصل؛ و

د. قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة طويلة الأجل في المدى الذي يستخدم به أو يتوقع أن يستخدم به الأصل، أو في الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل، ولها أثر سلبي على الجهة. تتضمن هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلا، أو خطط لعدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، أو خطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً، وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلاً من كونه غير محدود؛ و

ه. اتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة قابلة للاستخدام؛ و

و. توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الخدمي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، بكثير مما كان متوقعاً.

28. قد يتقلب الطلب على الخدمات أو الحاجة إليها مع الوقت، مما يؤثر على المدى الذي تستخدم به الأصول غير المولدة للنقد في تقديم تلك الخدمات، إلا أن التقلبات السلبية في الطلب ليست بالضرورة مؤشرات على الهبوط. حينما يتوقف الطلب على الخدمات أو يوشك على التوقف، فإن الأصول المستخدمة لتقديم تلك الخدمات ربما قد هبطت قيمتها. وقد يُعد الطلب أنه أوشك على التوقف عندما يكون منخفضا جداً إلى حد أنه (أ) ما كانت الجهة لتحاول الاستجابة لذلك الطلب، أو (ب) كانت الجهة ستستجيب بعدم اقتناء الأصل الذي ينظر في إجراء اختبار الهبوط في القيمة له.

29. إن القائمة الواردة في الفقرة 27 ليست حصرية. قد تكون هناك مؤشرات أخرى على أن أصلاً ربما قد هبطت قيمته. وقد يؤدي وجود مؤشرات أخرى إلى قيام الجهة بتقدير مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل. على سبيل المثال، قد يكون أي مما يلي مؤشراً على الهبوط:
أ. قد انخفضت القيمة السوقية للأصل - بشكل مهم - خلال الفترة أكثر مما قد يتوقع كنتيجة لمرور الوقت أو للاستخدام العادي؛ أو
ب. انخفاض مهم طويل الأجل (ولكن ليس بالضرورة توقف أو توقف وشيك) في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو في الحاجة إليها.

30. تكون الأحداث أو الظروف التي قد تشير إلى حدوث هبوط في قيمة أصل ما مهمة، وغالباً تكون قد أثارت نقاش من قبل الهيئة الحاكمة، أو الإدارة، أو وسائل الإعلام. ويشير التغير في مقياس مثل الطلب على الخدمة، أو مدى أو طريقة الاستخدام، أو البيئة النظامية أو بيئة السياسات الحكومية، إلى حدوث الهبوط في القيمة فقط إذا كان مثل هذا التغير مهماً وكان له - أو كان يُتوقع أن يكون له - أثر سلبي طويل الأجل. وقد يشير التغير في البيئة التقنية إلى أن الأصل أصبح متقادماً مما يتطلب إجراء اختبار هبوط في القيمة له. وقد يكون التغير في استخدام الأصل خلال الفترة – أيضاً - مؤشراً على حدوث هبوط في القيمة. على سبيل المثال، قد يحدث هذا عندما يخضع مبنى يستخدم كمدرسة إلى تغيير في الاستخدام ويستخدم كمخزن. عند تقويم ما إذا كان قد حدث هبوط في القيمة، يلزم الجهة أن تُقَوِّم التغيرات في الخدمات المتوقعة على الأجل الطويل. ويؤكد هذا على حقيقة أن التغيرات ينظر إليها ضمن سياق الاستخدام طويل الأجل المُتوقع للأصل. بالرغم من ذلك، فان توقعات الاستخدام طويل الأجل قد تتغير، ومن شأن التقويمات التي تجريها الجهة في كل تاريخ للقوائم المالية أن تعكس ذلك. تعرض إرشادات التنفيذ أمثلة على مؤشرات الهبوط في القيمة المشار إليها في الفقرة 27.

31. عند تقويم ما إذا كان توقف الإنشاء يستلزم إجراء اختبار هبوط في القيمة، تنظر الجهة في (أ) ما إذا كان الإنشاء قد تم – ببساطة - تأخيره أو تأجيله، أو (ب) ما إذا كانت هناك نية لاستئناف الإنشاء في المستقبل القريب، أو (ج) ما إذا كانت أعمال الإنشاء لن تُستكمل في المستقبل المنظور. عندما يتم تأخير الإنشاء أو تأجيله إلى تاريخ محدد في المستقبل، يمكن معالجة المشروع على أنه أعمال تحت التنفيذ ولا يُعد متوقفاً.

32. إن الدليل من التقارير الداخلية الذي يشير إلى أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، كما هو مشار إليه في الفقرة 27(و) أعلاه، يتعلق بقدرة الأصل على تقديم السلع أو الخدمات وليس بانخفاض في الطلب على السلع أو الخدمات التي يقدمها الأصل. ويتضمن هذا وجود:
أ. تكاليف تشغيل الأصل أو صيانته أعلى بكثير من تلك المقدرة في الموازنة الأصلية؛ و
ب. مستويات الخدمة أو مستويات المخرجات التي يقدمها الأصل أقل بكثير مقارنة بتلك التي سبق توقعها، بسبب الأداء التشغيلي الضعيف.

وقد تشير زيادة مهمة في التكاليف التشغيلية لأصل ما إلى أن الأصل ليس بالكفاءة أو الانتاجية التي سبق توقعها في معايير المخرجات التي وضعتها الجهة المصنعة له، والتي وُضِعَت الموازنة التشغيلية وفقاً لها. وبالمثل، قد تشير زيادة مهمة في تكاليف الصيانة إلى أنه يلزم تكبد تكاليف أعلى للحفاظ على أداء الأصل عند مستوى أظهره أحدث تقويم أداء للأصل. في حالات أخرى، قد يعطي هبوط مهم طويل الأجل في المستويات المتوقعة للخدمة أو المخرجات التي يقدمها الأصل مؤشراً على دليل كمي مباشر على حدوث الهبوط في القيمة.

33. ينطبق مفهوم الأهمية النسبية عند تحديد ما إذا كان يلزم تقدير مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل. على سبيل المثال، إذا أظهرت تقويمات سابقة أن مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل أكبر من قيمته الدفترية، فلا يلزم الجهة أن تعيد تقدير مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل إذا لم تكن قد

وقعت أحداث من شأنها أن تزيل ذلك الفرق. وبالمثل، فإن التحليل السابق قد يظهر أن مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل ليس حساساً لواحد (أو أكثر) من المؤشرات المدرجة في الفقرة 27.

34. إذا كان هناك مؤشر على أن أصل ما ربما قد هبطت قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أنه يلزم مراجعة وتعديل (أ) العمر الإنتاجي المتبقي، أو(ب) طريقة الاستهلاك (الاستنفاد)، أو (ج) القيمة المتبقية للأصل وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام المنطبق على الأصل، حتى لو لم تُثبت خسارة هبوط في القيمة للأصل.

قياس مبلغ الخدمات الممكن استرداده

35. يعّرف هذا المعيار مبلغ الخدمات الممكن استرداده على أنه القيمة العادلة لأصل مطروحاً منها تكاليف البيع، أو قيمته من الاستخدام، أيهما أعلى. تبين الفقرات 36-50 أساس قياس مبلغ الخدمات الممكن استرداده.

36. ليس من الضروري دائماً تحديد كل من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكلفة البيع وقيمته من الاستخدام. إذا كان أي من هذين المبلغين يتجاوز القيمة الدفترية للأصل، فالأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

37. قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، حتى لو لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشطة. وتبين الفقرة 42 أسساً بديلة ممكنة لتقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عندما لا يوجد سوق نشطة للأصل. بالرغم من ذلك، أحياناً سيكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأنه ليس هناك أساس لإجراء تقدير موثوق[1] للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا. في هذه الحالة، يمكن أن تستخدم الجهة القيمة من الاستخدام على أنها المبلغ الممكن استرداده من الأصل.

38. إذا لم يكن هناك سبب يدعو إلى اعتقاد أن القيمة من الاستخدام للأصل تتجاوز - بشكل ذي أهمية نسبية - قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع على أنها مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل. وغالباً ما يكون هذا هو الحال بالنسبة للأصل المحتفظ به للاستبعاد. والسبب في هذا هو أن القيمة من الاستخدام للأصل المحتفظ به للاستبعاد تتكون بشكل رئيس من صافي متحصلات استبعاده. بالرغم من ذلك، بالنسبة للعديد من أصول القطاع العام غير المولدة للنقد التي يُحتفظ بها - بشكل مستمر - لتقديم خدمات متخصصة أو سلع عمومية إلى المجتمع، فإنه من المرجح أن تكون القيمة من الإستخدام للأصل أكبر من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

39. في بعض الحالات، قد توفر التقديرات والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة، تقريبات معقولة لنتائج العمليات الحسابية التفصيلية الموضحة في هذا المعيار لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام.

قياس مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود

39أ. تتطلب الفقرة 26أ أن يُجرى – بشكل سنوي – اختبار هبوط في القيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود بمقارنة قيمته الدفترية بمبلغ الخدمات الممكن استرداده منه، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على أن قيمته ربما قد هبطت. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُستخدم أحدث حساب تفصيلي لمبلغ الخدمات الممكن استرداده من مثل هذا الأصل تم القيام به في فترة سابقة في اختبار الهبوط لذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة أن تُستوفى جميع الضوابط التالية:

أ. لا يقدم الأصل غير الملموس خدمات متوقعة من الاستخدام المستمر مستقلة - بشكل كبير - عن

---

[1] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

تلك التي تقدمها الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى ومن ثم يُجرى اختبار هبوط في القيمة له كجزء من مجموعة الأصول والالتزامات أو الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها، ولم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لتلك المجموعة أو الوحدة - بشكل كبير - منذ أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده؛ و

ب. أسفر أحدث حساب لمبلغ الخدمات الممكن استرداده عن مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير؛ و

ج. ضعف احتمال أن مبلغ الخدمات الممكن استرداده الذي يتم تحديده حالياً أقل من القيمة الدفترية للأصل، وذلك استناداً إلى تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ أحدث حساب لمبلغ الخدمات الممكن استرداده.

القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع

40. إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع هو سعر في اتفاقية بيع ملزمة في معاملة تبادلية تتم على أساس التصرف الحر، مطروحاً منه التكاليف الإضافية التي تُعزى – بشكل مباشر - إلى استبعاد الأصل.

41. إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة ولكن الأصل متداول في سوق نشطة، تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هى سعر السوق للأصل مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد. ويكون سعر السوق المناسب – عادة - هو سعر الطلب الحالي. وعندما لا تتوفر أسعار الطلب الحالية، قد توفر أحدث معاملة أساساً يستمد منه تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، شريطة أنه لم يكن هناك تغير مهم في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يُجرى فيه التقدير.

42. إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشطة للأصل، فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع تستند إلى أفضل المعلومات المتوفرة لعكس المبلغ الذي كان يمكن للجهة أن تحصل عليه الجهة، في تاريخ القوائم المالية، من استبعاد الأصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا، بعد طرح تكاليف استبعاده. عند تحديد هذا المبلغ، يمكن للجهة أن تأخذ في الحسبان نتيجة معاملات حديثة لأصول مماثلة ضمن الصناعة نفسها. لا تعكس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بيعاً اجبارياً، ما لم تكن الإدارة أو الهيئة الحاكمة[2] مجبرة على البيع فورًا.

43. تُطرح تكاليف الاستبعاد، بخلاف تلك التي قد أُثبتت على أنها التزامات، عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. من أمثلة هذه التكاليف التكاليف القانونية، ورسوم التصديق وضرائب المعاملات المماثلة، وتكاليف إزالة الأصل، والتكاليف الإضافية المباشرة لتهيئة الأصل لحالة البيع. وبالرغم من ذلك، فإن منافع إنهاء الخدمة (كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*) والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم أعمال بعد استبعاد الأصل، ليست تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

القيمة من الاستخدام

44. يُعَرِّف هذا المعيار القيمة من الاستخدام للأصل غير المولد للنقد على أنها القيمة الحالية للخدمات المتوقعة المتبقية للأصل. تشير عبارة "القيمة من الاستخدام" الواردة في هذا المعيار إلى القيمة من الاستخدام للأصل غير المولد للنقد، ما لم يحدد خلاف ذلك. تُحدد القيمة الحالية للخدمات المتوقعة المتبقية للأصل باستخدام أي من المداخل المحددة في الفقرات 45-49، حسبما يكون مناسباً..

مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة

[2] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".

45. بموجب هذا المدخل، تُحدد القيمة الحالية للخدمات المتوقعة المتبقية للأصل على أساس تكلفة الإحلال المستهلكة للأصل. تكلفة إحلال الأصل هي تكلفة إحلال إجمالي الخدمات المتوقعة للأصل. وتُستهلك هذه التكلفة لتعكس الأصل في حالته المستخدمة. قد يتم إحلال الأصل إما من خلال إعادة إنتاج (استنساخ) الأصل الحالي أو من خلال إحلال إجمالي الخدمات المتوقعة للأصل. تُقاس تكلفة الإحلال المستهلكة بتكلفة إعادة إنتاج الأصل أو تكلفة إحلال الأصل، أيهما أقل، مطروحاً منها مجمع الاستهلاك محسوباً على أساس مثل هذه التكلفة، وذلك لعكس الخدمات المتوقعة للأصل التي اسْتُهلكت أو اسْتُنفدت بالفعل.

46. تُحدد تكلفة إحلال الأصل وتكلفة إعادة إنتاج الأصل على أساس الوضع الأمثل للأصل من حيث التصميم والطاقة. والسبب في هذا هو أن الجهة لا تقوم بإحلال إو إعادة إنتاج الأصل بأصل مثيل إذا كان الأصل الذي سيتم إحلاله أو إعادة إنتاجه هو أصل مبالغ في تصميمه أو مبالغ في طاقته. تحتوي الأصول المبالغ في تصميمها على مقومات غير ضرورية للسلع أو الخدمات التي يقدمها الأصل. أما الأصول المبالغ في طاقتها فهي أصول لديها طاقة أكبر مما هو ضروري لتلبية الطلب على السلع أو الخدمات التي يقدمها الأصل. وبالتالي، فإن تحديد تكلفة إحلال الأصل أو تكلفة إعادة إنتاج الأصل على أساس الوضع الأمثل للأصل من حيث التصميم والطاقة يعكس الخدمات المتوقعة المطلوبة من الأصل.

47. في بعض الحالات، يُحتفظ بطاقة احتياطية أو فائضة لدواعي السلامة أو لدواعي أخرى. وينشأ هذا عن الحاجة لضمان توفر طاقة خدمة كافية في الظروف الخاصة بالجهة. على سبيل المثال، يلزم إدارة المطافئ أن يكون لديها سيارات إطفاء حريق احتياطية لتقديم الخدمات في الحالات الطارئة. وتُعد مثل هذه الطاقة الفائضة أو الاحتياطية جزءًا من الخدمات المتوقعة المطلوبة من الأصل.

مدخل تكلفة الاستعادة

48. تكلفة الاستعادة هي تكلفة استعادة الخدمات المتوقعة للأصل إلى المستوى الذي كانت عليه قبل هبوط قيمة الأصل. وبموجب هذا المدخل، تُحدد القيمة الحالية للخدمات المتوقعة المتبقية للأصل بطرح تكلفة الاستعادة المقدرة للأصل من التكلفة الحالية لإحلال الخدمات المتوقعة المتبقية للأصل قبل هبوط قيمة الأصل. وتُحدد التكلفة الأخيرة على أنها تكلفة إعادة الانتاج المستهلكة أو تكلفة الإحلال المستهلكة للأصل، أيهما أقل. تتضمن الفقرتان 45 و47 إرشادات إضافية حول تحديد تكلفة إحلال الأصل أو تكلفة إعادة إنتاج الأصل.

مدخل وحدات الخدمة

49. بموجب هذا المدخل، تُحدد القيمة الحالية للخدمات المتوقعة للأصل بتخفيض التكلفة الحالية للخدمات المتوقعة للأصل قبل هبوط قيمة الأصل لتتوافق مع العدد المخفض من وحدات الخدمة المتوقعة من الأصل بعد هبوط قيمة الأصل. وكما هو الحال في مدخل تكلفة الاستعادة، تُحدد التكلفة الحالية لإحلال الخدمات المتوقعة المتبقية للأصل قبل هبوط قيمة الأصل – عادة - على أنها تكلفة إعادة الإنتاج المستهلكة أو تكلفة الإحلال المستهلكة للأصل قبل هبوط قيمة الأصل، أيهما أقل.

تطبيق المداخل

50. يعتمد اختيار المدخل الأنسب لقياس القيمة من الاستخدام على توفر البيانات وطبيعة الهبوط في القيمة:

أ. الهبوط في القيمة الذي يتم التعرف عليه من تغيرات مهمة طويلة الأجل في البيئة التقنية أو البيئة النظامية أو بيئة السياسات الحكومية، يكون - عموماً - قابلاً للقياس باستخدام مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة أو مدخل وحدات الخدمة، عندما يكون مناسبًا؛ و

ب. الهبوط في القيمة الذي يتم التعرف عليه من تغير مهم طويل الأجل في مدى أو طريقة الاستخدام - بما في ذلك الهبوط الذي يتم التعرف عليه من التوقف أو التوقف الوشيك للطلب، يكون – عموماً - قابلاً للقياس باستخدام مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة أو مدخل وحدات الخدمة، عندما يكون ذلك مناسبًا؛ و

ج. الهبوط في قيمة الذي يتم التعرف عليه من ضرر مادي، يكون – عموماً - قابلاً للقياس باستخدام مدخل تكلفة الاستعادة أو مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة، عندما يكون ذلك مناسبًا.

إثبات وقياس خسارة الهبوط في القيمة

51. تحدد الفقرات 52-57 متطلبات إثبات وقياس خسائر الهبوط في القيمة للأصل. في هذا المعيار، تشير عبارة "خسارة الهبوط في القيمة" إلى خسارة هبوط في القيمة الأصل غير المولد للنقد ما لم يُحدد خلاف ذلك.

52. **إذا، وفقط إذا، كان مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى مبلغ الخدمات الممكن استرداده منه. ذلك التخفيض هو خسارة الهبوط في القيمة.**

53. كما هو مبين في الفقرة 26، يتطلب هذا المعيار من الجهة إجراء تقدير رسمي لمبلغ الخدمات الممكن استرداده فقط إذا كان هناك مؤشر على خسارة هبوط محتملة. وتحدد الفقرات 27-33 مؤشرات رئيسة على أن خسارة هبوط في القيمة ربما قد حدثت.

54. **يجب إثبات خسارة الهبوط في القيمة فوراً في الفائض أو العجز، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ معاد تقييمه وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقاً لنموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31). يجب معالجة أي خسارة هبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه على أنها تخفيض من إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

54أ. تُثبت خسارة الهبوط في القيمة للأصل غير المعاد تقييمه في الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، فإن خسارة الهبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه تُثبت في فائض إعادة التقييم بالقدر الذي لا تتجاوز به خسارة الهبوط في القيمة المبلغ الموجود في فائض إعادة التقييم لتلك الفئة من الأصول. تخفض مثل خسارة الهبوط هذه للأصل المعاد تقييمه فائض إعادة التقييم لتلك الفئة من الأصول.

55. **عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الهبوط في القيمة أكبر من القيمة الدفترية للأصل الذي تتعلق به الخسارة، فيجب على الجهة أن تُثبت التزاما إذا، وفقط إذا، كان ذلك مطلوباً بموجب معيار محاسبة للقطاع العام آخر.**

56. عندما تكون خسارة الهبوط المقدرة أكبر من القيمة الدفترية للأصل، تُخفض القيمة الدفترية للأصل إلى الصفر مع إثبات مبلغ مقابل في الفائض أو العجز. يُثبت التزام فقط إذا كان معيار محاسبة للقطاع العام آخر يتطلب ذلك. أحد الأمثلة على ذلك هو عندما لم يعد يُستخدم مرفق عسكري بُني لغرض خاص ويتطلب النظام أن تزيل الجهة هذا المرفق إذا لم يعد من الممكن استخدامه. وقد يلزم الجهة تكوين مخصص لتكاليف التفكيك إذا كان معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة* يتطلب ذلك.

57. **بعد إثبات خسارة الهبوط في القيمة، يجب تعديل تكلفة الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية وذلك لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل، مطروحاً منها قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة

58. تحدد الفقرات 59-70 متطلبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت لأصل في فترات سابقة.

59. **يجب الجهة أن تقوم في كل تاريخ للقوائم المالية بتقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت في فترات سابقة لأصل ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت. وعندما**

يوجد أي مؤشر من هذا القبيل، فيجب على الجهة أن تقدر مبلغ الخدمات الممكن استرداده من ذلك الأصل.

60. **عند تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت في فترات سابقة لأصل ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت، فإنه يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات التالية كحد أدنى:**

المصادر الخارجية للمعلومات

أ. عودة الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها؛ و

أ. قد حدثت خلال الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة طويلة الأجل، في البيئة التقنية أو البيئة النظامية أو بيئة السياسات الحكومية التي تعمل فيها الجهة، ولها أثر إيجابي على الجهة؛ و

المصادر الداخلية للمعلومات

ب. قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة طويلة الأجل في المدى الذي يستخدم به الأصل، أو في الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل، ولها أثر إيجابي على الجهة. وتتضمن هذه التغيرات التكاليف المتكبدة خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل؛ و

ج. اتخاذ قرار باستئناف إنشاء الأصل الذي سبق إيقاف إنشائه قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة قابلة للاستخدام؛ و

د. يتوفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الخدمي للأصل أفضل، أو سيكون أفضل، بكثير مما كان متوقعاً.

61. إن المؤشرات على الانخفاض المحتمل في خسارة الهبوط الواردة في الفقرة 60 تُقابل - بشكل رئيس – المؤشرات على خسارة الهبوط المحتملة الواردة في الفقرة 27.

62. إن القائمة الواردة في الفقرة 60 ليست حصرية. قد تحدد الجهة مؤشرات أخرى على انعكاس لخسارة هبوط من شأنها – أيضاً - أن تتطلب من الجهة أن تعيد تقدير مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل. على سبيل المثال، قد يكون أي مما يلي مؤشراً على أن خسارة هبوط ربما قد انعكست:

أ. ارتفاع مهم في القيمة السوقية للأصل؛ أو

ب. زيادة مهمة طويلة الأجل في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو في الحاجة إليها.

63. إن الارتباط بعدم استمرار أو إعادة هيكلة عملية في المستقبل القريب هو مؤشر على انعكاس خسارة الهبوط في القيمة لأصل ينتمي إلى العملية، وذلك عندما يشكل مثل هذا الارتباط تغيراً مهماً طويل الأجل في مدى أو طريقة استخدام ذلك الأصل له أثر إيجابي على الجهة. غالباً ما تتعلق الظروف التي يكون فيها مثل هذا الارتباط مؤشراً على انعكاس هبوط في القيمة بحالات يُوجِد فيها عدم الاستمرار المتوقع أو إعادة الهيكلة المتوقعة للعملية فرصاً لتعزيز الانتفاع بالأصل. أحد الأمثلة على ذلك هو جهاز تصوير بالأشعة السينية كان يُنتفع به بشكل متدني من قبل عيادة يديرها مستشفى عمومي، وكنتيجة لإعادة هيكلة، يتوقع نقل الجهاز إلى قسم الأشعة الرئيس في المستشفى وسيُنتفع بالجهاز فيه بشكل أفضل بكثير. في مثل هذه الحالة، قد يكون الارتباط بعدم استمرار أو إعادة هيكلة العيادة مؤشراً على أن خسارة هبوط في القيمة أثبتت للأصل في فترات سابقة ربما يجب عكس قيدها.

64. إن كان هناك مؤشر على أن خسارة الهبوط في القيمة اثْبِتَت لأصل ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت، فإن هذا قد يشير ذلك إلى أنه قد يلزم مراجعة وتعديل (أ) العمر الإنتاجي المتبقي، أو (ب) طريقة الاستهلاك (الاستنفاد)، أو (ج) القيمة المتبقية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام المنطبق على الأصل، حتى لو لم يتم عكس قيد خسارة هبوط في القيمة للأصل.

.65 **يجب عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت في فترات سابقة لأصل إذا، وفقط إذا، كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل منذ آخر خسارة هبوط في القيمة اثْبِتَت. وإذا كان هذا هو الحال، فتجب - باستثناء ما هو موضح في الفقرة 68 - زيادة القيمة الدفترية للأصل إلى مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل. تلك الزيادة هي عكس قيد لخسارة الهبوط في القيمة.**

.66 يتطلب هذا المعيار من الجهة إجراء تقدير رسمي لمبلغ الخدمات الممكن استرداده فقط إذا كان هناك مؤشر على انعكاس خسارة الهبوط. وتحدد الفقرة 60 مؤشرات رئيسة على أن خسارة الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت لأصل في فترات سابقة ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت.

.67 يُقصد من عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة المحاسبة عن زيادة في المبلغ المقدر للخدمات الممكن استردادها من الأصل، إما من استخدامه أو بيعه، منذ آخر مرة أثبتت الجهة خسارة هبوط في القيمة لذلك الأصل. تتطلب الفقرة 77 من الجهة تحديد التغيير في التقديرات الذي تسبب في الزيادة في مبلغ الخدمات الممكن استرداده. تتضمن أمثلة التغييرات في التقديرات:

أ. تغييراً في الأساس لمبلغ الخدمات الممكن استرداده (أي ما إذا كان مبلغ الخدمات الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام)؛ أو

ب. تغييراً في تقدير مكونات القيمة من الإستخدام، إذا كانت مبلغ الخدمات الممكن استرداده يستند إلى القيمة من الإستخدام؛ أو

ج. تغييراً في تقدير مكونات القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، إذا كان مبلغ الخدمات الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.

.68 **القيمة الدفترية بعد الزيادة التي تُعزي إلى عكس قيد خسارة هبوط في القيمة لأصل، يجب ألا تتجاوز القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (صافية بعد الاستهلاك أو الاستنفاد) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة للأصل في فترات سابقة.**

.69 **يجب إثبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لأصل فوراً في الفائض أو العجز، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ معاد تقييمه وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31). ويجب معالجة أي عكس قيد لخسارة هبوط في القيمة لأصل مُعاد تقييمه على أنه زيادة من إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

69أ. يُثبت عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه – بشكل مباشر - في احتياطي إعادة التقييم ويُزيد فائض إعادة التقييم لتلك الفئة من الأصول. وبالرغم من ذلك، وبقدر ما يكون قد تم في السابق إثبات خسارة هبوط في الفائض أو العجز لنفس فئة الأصول المعاد تقييمها، يُثبت – أيضاً - عكس قيد خسارة الهبوط تلك في الفائض أو العجز.

.70 **بعد إثبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة، يجب تعديل تكلفة الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل مطروحاً منها قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

إعادة تصنيف الأصول

71. **يجب إعادة تصنيف الأصول من أصول مولدة للنقد إلى أصول غير مولدة للنقد أو من أصول غير مولدة للنقد إلى أصول مولدة للنقد، فقط عندما يكون هناك دليل واضح على أن إعادة التصنيف هذه مناسبة. لا تستلزم إعادة التصنيف، بحد ذاتها، إجراء اختبار هبوط في القيمة أو عكس قيد خسارة هبوط في القيمة. وبدلاً من ذلك، ينشأ مؤشر على الحاجة لإجراء اختبار هبوط في القيمة أو عكس قيد خسارة هبوط في القيمة عن، كحد أدني، المؤشرات المدرجة التي تنطبق على الأصل بعد إعادة التصنيف.**

72. هناك ظروف يمكن أن تقرر فيها جهات القطاع العام أنه من المناسب إعادة تصنيف أصل غير مولد للنقد على أنه أصل مولد للنقد. على سبيل المثال، أُنشئ مرفق معالجة مياه صرف - بشكل رئيس - لمعالجة الصرف الصناعي من وحدة إسكان حكومي اجتماعي، ولا يتم استيفاء رسوم نظير ذلك. وقد هُدمت وحدة الإسكان الاجتماعي وسَيُطَوَّر موقعها بحيث يمكن إشغاله من قبل المنشآت صناعية والمنشآت التي تعمل في تجارة التجزئة. ويُعتزم أن يُستخدم المرفق في المستقبل لمعالجة الصرف الصناعي بأسعار تجارية. في ضوء هذا القرار، تقرر جهة القطاع العام إعادة تصنيف مرفق معالجة الصرف على أنه أصل مولد للنقد.

الإفصاح

72أ. **يجب على الجهة أن تُفصح عن الضوابط التي وضعتها لتمييز الأصول غير المولدة للنقد عن الأصول المولدة للنقد.**

73. **يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول:**
   أ. مبلغ خسائر الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت في الفائض أو العجز خلال الفترة، والبند المستقل (البنود المستقلة) في قائمة الأداء المالي الذي ضُمنت خسائر الهبوط تلك فيه؛ و
   ب. مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت في الفائض أو العجز خلال الفترة، والبند المستقل (البنود المستقلة) في قائمة الأداء المالي الذي عُكس قيد خسائر الهبوط تلك فيه؛ و
   ج. مبلغ خسائر الهبوط في القيمة للأصول المعاد تقييمها التي اثْبِتَت – بشكل مباشر - في فائض إعادة التقييم خلال الفترة؛ و
   د. مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة للأصول المعاد تقييمها التي اثْبِتَت - بشكل مباشر - في فائض إعادة التقييم خلال الفترة.

73أ. [حذفت].

74. فئة الأصول هي مجموعة من الأصول متماثلة من حيث طبيعتها واستخدامها في عمليات الجهة.

75. يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة 73 مع المعلومات الأخرى التي يفُصح عنها لفئة الأصول. على سبيل المثال، يمكن تضمين هذه المعلومات في مطابقة القيمة الدفترية للعقارات والآلات والمعدات هذه المعلومات، في بداية ونهاية الفترة، وفقاً لما هو مطلوب في معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

76. **يجب على الجهة التي تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية* أن تفصح عما يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه من قبل الجهة:**
   أ. مبلغ خسائر الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت في الفائض أو العجز خلال الفترة؛ و
   ب. مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة التي اثْبِتَت في الفائض أو العجز خلال الفترة.

77. **يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل خسارة هبوط في القيمة ذات أهمية نسبية اثْبِتَت أو عُكس قيدها خلال الفترة:**

أ. الأحداث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس قيد خسارة الهبوط؛ و
ب. مبلغ خسارة الهبوط التي اثْبِتَت أو المعكوس قيدها؛ و
ج. طبيعة الأصل؛ و
د. القطاع الذي ينتمي إليه الأصل، إذا كانت الجهة تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18؛ و
ه. ما إذا كان مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته من الاستخدام؛ و
و. الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (مثل: ما كانت القيمة العادلة حددت بالرجوع إلى سوق نشطة)، إذا كان مبلغ الخدمات الممكن استرداده هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛ و
ز. المدخل المستخدم لتحديد القيمة من الاستخدام، إذا كان مبلغ الخدمات الممكن استرداده هو القيمة من الاستخدام.

78. **يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات التالية للمبلغ المجمع لخسائر الهبوط في القيمة، والمبلغ المجمع للقيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة، التي اثْبِتَت خلال الفترة ولم يُفْصَح عن أي معلومات عنها وفقاً للفقرة 77:**
أ. الفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بخسائر الهبوط (والفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بالقيود العكسية لخسائر الهبوط)؛ و
ب. الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى إثبات خسائر الهبوط هذه والقيود العكسية هذه لخسائر الهبوط.

79. تُشجع الجهة على أن تفصح عن الافتراضات الرئيسة المستخدمة لتحديد مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصول خلال الفترة.

أحكام انتقالية

80. [حذفت].

80أ. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

81. [حذفت].

81أ. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

تاريخ السريان

82. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل..............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

82أ. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

82ب. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

82ج. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

82د. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

82هـ. **[حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].**

82و. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

82ز. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

82ح. [حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 21].

83. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام* المبنية *على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 22

"الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 22 "الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة" في الفقرات 1-48. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 22 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 22 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 22 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم ايضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح للحكومات التي تختار عرض المعلومات حول قطاع الحكومة العامة في قوائمها المالية الموحدة. ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات ملائمة حول قطاع الحكومة العامة من شفافية القوائم المالية بما يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية والأنشطة غير السوقية للحكومة، وبين القوائم المالية والأسس الإحصائية للتقرير المالي.

النطاق

2. **يتعين على الحكومة التي تُعد وتعرض قوائم مالية موحدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وتختار أن تفصح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة أن تقوم بذلك وفقًا لمتطلبات هذا المعيار.**

3. تجمع الحكومات الأموال من الضرائب والتحويلات ومجموعة من الأنشطة السوقية وغير السوقية لتمويل الأنشطة الخدمية التي تقدمها. وتعمل الحكومات من خلال مجموعة من الجهات لتقديم السلع والخدمات لمواطنيها. وتعتمد بعض الجهات بشكل رئيس على الاعتمادات المالية أو المخصصات من الضرائب أو الإيرادات الحكومية الأخرى لتمويل أنشطة تقديم الخدمات، إلا أنها قد تنفذ أنشطة إضافية لتحقيق الإيرادات بما في ذلك الأنشطة التجارية في بعض الحالات. وقد تولد الجهات الأخرى أموالها بشكل رئيس أو جوهري من الأنشطة التجارية.

4. تقدم القوائم المالية لحكومة ما المُعَدة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام نظرة عامة على (أ) الأصول المسيطر عليها والالتزامات التي تتحملها الحكومة، (ب) وتكلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة، و (ج) الضرائب والإيرادات الأخرى التي يُحصَل عليها لتمويل تقديم تلك الخدمات. وتُعَدُّ القوائم المالية الخاصة بالحكومة، التي تقدم خدمات من خلال جهات مسيطر عليها، سواء كانت معتمدة بشكل رئيس على موازنة الحكومة لتمويل أنشطتها أم لا، قوائم مالية موحدة.

5. في بعض الدول، يمكن أيضًا إصدار قوائم مالية وموازنات خاصة بالحكومة، أو قطاعاتها، وفقًا للأسس الإحصائية في التقرير المالي. وتعكس هذه الأسس المتطلبات المتسقة والمستمدة من نظام الحسابات القومية 1993 الذي أعدته الأمم المتحدة والمنظمات الدولية الأخرى. وتركز هذه الأسس الإحصائية للتقرير المالي على تقديم المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة. ويضم قطاع الحكومة العامة الجهات غير الهادفة للربح التي تقوم بأنشطة غير سوقية وتعتمد بشكل رئيس على الاعتمادات المالية أو المخصصات من موازنة الحكومة لتمويل أنشطة تقديم الخدمات (والتي يشار إليها فيما بعد بالجهات أو الأنشطة غير السوقية). وكذلك يجوز أن تقدم الأسس الإحصائية للتقرير المالي معلومات حول (أ) قطاع الشركات الحكومي الذي يعمل بشكل رئيس في أنشطة السوق (التي تتميز عادة بكونها قطاع الشركات المالية العامة وقطاع الشركات غير المالية العامة) (ب) وحول القطاع العام بمجمله. وقد حُدِّدت الخصائص الرئيسة لقطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة في الفقرتين 19 و20 من هذا المعيار.

6. توحد القوائم المالية الجهات المسيطر عليها فقط. مثل هذا الحصر لا يوجد في الأسس الإحصائية للتقرير المالي. وفي بعض الدول، تسيطر الحكومة الوطنية على حكومات الولايات/المناطق والحكومات المحلية وعلى جهات الحكومة المحلية، وبالتالي توحد قوائمها المالية هذه المستويات من الحكومة، إلا أن ذلك لا ينطبق في دول أخرى. في جميع الدول، وبموجب الأسس الإحصائية للتقرير المالي، تدمج القطاعات الحكومية العامة التابعة لجميع مستويات الحكومة ولذا يتضمن قطاع الحكومة العامة في بعض الدول وحدات لا تشمل القوائم المالية توحيدًا لها. ويتطلب هذا المعيار تفصيل القوائم المالية الموحدة للحكومة. وبالتالي فهو يحظر عرض أي جهة، كجزء من قطاع الحكومة العامة، لم تُوَحَّد في القوائم المالية للحكومة.

التقارير القطاعية

7. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 18، التقارير القطاعية الإفصاح عن معلومات محددة حول الأنشطة التي تقوم بها الجهة لأداء الخدمات والموارد المخصصة لدعم هذه الأنشطة لأغراض المساءلة وصنع القرار. وبخلاف القطاعات التي كان التقرير عنها في الأسس الإحصائية للتقرير المالي، فإن القطاعات التي كان التقرير عنها وفقًا للمعيار 18، لا تقوم على التمييز بين الأنشطة السوقية وغير السوقية.

8. لا يغني الإفصاح عن المعلومات حول قطاع الحكومة العامة عن الحاجة لتقديم إفصاحات حول القطاعات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18. ذلك لأن المعلومات حول قطاع الحكومة العامة وحده لا يقدم تفاصيل كافية لتساعد المستخدمين على تقويم الأداء الماضي للجهة في سبيل تحقيق الأهداف الرئيسة لتقديم الخدمات، في حين تُحَقَّق تلك الأهداف من خلال جهات غير تابعة لقطاع الحكومة العامة. فعلى سبيل المثال، فإن تحديد قطاع الحكومة العامة كقطاع، لا يقدم معلومات حول أداء الحكومة في تحقيق أهدافها المتعلقة بالاتصالات أو الرعاية الصحية أو التعليم في حين تقدم الشركات الحكومية والشركات شبه الحكومية الخدمات المرتبطة بتلك الأهداف. ونظراً لأن قطاع الحكومة العامة هو جزء فرعي من الحكومة ككل، فإنه يجب أن تستبعد المعلومات المالية المهمة إذا لم تعرض الحكومة معلومات قطاعية في قوائمها المالية الموحدة.

الأسس الإحصائية للتقرير المالي

9. تختلف أهداف القوائم المالية المُعَدة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام وتلك التي تُعَدُّ وفقًا للأسس الإحصائية للتقرير المالي في بعض الجوانب. إذ تهدف القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام إلى تقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات والتدليل على مساءلة الجهة عن الموارد المعهودة لها والتي تسيطر عليها. بينما تهدف القوائم المالية المُعَدة وفقًا للأسس الإحصائية للتقرير المالي إلى توفير معلومات ملائمة لتحليل وتقييم سياسات المالية العامة، لا سيما أداء قطاع الحكومة العامة والقطاع العام الأوسع في الدولة. إضافةً إلى ذلك، وعلى الرغم من أنه يمكن وصف الأسس الإحصائية لإعداد للتقرير المالية بمصطلحات محاسبية، إلا أنها قد تختلف بطرق مهمة عن نظام المحاسبة المالية ذي الصلة الذي تأخذ منه معظم الإحصاءات المتعلقة بالشؤون المالية الحكومية. ومع ذلك، فهناك أوجه للتشابه بين معايير المحاسبة للقطاع العام والأسس الإحصائية للتقرير المالي في معالجة المعاملات والأحداث. فعلى سبيل المثال، تطبق كلٌّ منهما أساس الاستحقاق المحاسبي كما يتناولان معاملات وأحداثًا متشابهة، ويتطلب كل منهما في بعض الجوانب نوعًا مشابهًا من هيكل إعداد التقارير.

10. في بعض الدول، يمكن أن يدعم الإفصاح عن معلومات مناسبة حول قطاع الحكومة العامة في القوائم المالية ويعزز اتخاذ القرارات والمساءلة بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم. فعلى سبيل المثال، يتسق الإفصاح عن المعلومات حول قطاع الحكومة العامة مع تعزيز شفافية التقرير المالي كما سيساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم ما يلي بشكل أفضل:
   أ. الموارد المخصصة لدعم أنشطة تقديم الخدمات من قِبل قطاع الحكومة العامة، والأداء المالي للحكومة في تقديم تلك الخدمات؛ و
   ب. العلاقة بين قطاع الحكومة العامة وقطاعات الشركات وتأثير كل منها على الأداء المالي بصورة شاملة.

11. في الدول التي تُعد فيها القوائم المالية للحكومة وفقًا للأسس الإحصائية للتقرير المالي وتُنشَر بشكل واسع؛ يشكل الإفصاح عن المعلومات حول قطاع الحكومة العامة في القوائم المالية حلقة وصل مفيدة بين القوائم المالية المُعَدة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام وتلك المُعَدة وفقًا للأسس الإحصائية للتقرير المالي. وهذا سيساعد المستخدمين في مطابقة المعلومات المعروضة في القوائم المالية مع المعلومات المعروضة في التقارير الإحصائية. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 24، عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية أن تتضمن القوائم المالية مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية على أساس يتسق مع الأساس المستخدم في الموازنة. وعند إعداد موازنات الحكومة لقطاعات الحكومة العامة بدلًا من الحكومة ككل، تكون

المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة المفصح عنها وفقًا لهذا المعيار ذات صلة بالمقارنات المطلوبة في ذلك المعيار.

السياسات المحاسبية

12. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 3، السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء تطوير سياسات محاسبية للتأكد من أن القوائم المالية تقدم معلومات تستوفي عددًا من الخصائص النوعية. وقد يضيف جمع وعرض بيانات قطاع الحكومة العامة التي تلبي الخصائص النوعية للمعلومات المقدمة في القوائم المالية ومتطلبات المراجعة ذات العلاقة، بشكل كبير، إلى عبئ عمل معدي القوائم المالية والمراجعين في العديد من الدول، وقد يزيد من درجة تعقيد القوائم المالية. وسيكون هذا هو الحال على وجه الخصوص في الدول التي لا يُعد فيها حاليًا القوائم المالية بناءً على إفصاحات قطاع الحكومة العامة أو اشتمالها عليها، وفقًا للأسس الإحصائية للتقرير المالي. وعلاوة على ذلك، في بعض الدول قد لا يعتمد المستخدمون على القوائم المالية للحصول على معلومات حول قطاع الحكومة العامة. وفي تلك الدول، قد تكون التكاليف المرتبطة بإعداد وعرض إفصاحات قطاع الحكومة العامة كجزء من القوائم المالية أكبر من المنافع المرجوة منها. لذلك، يسمح هذا المعيار، دون إلزام، بالإفصاح عن المعلومات حول قطاع الحكومة العامة. ويُحَدَّد ما إذا كان سيتم الإفصاح عن المعلومات حول قطاع الحكومة العامة في القوائم المالية أم لا، من قبل الحكومة أو سلطة أخرى ذات اختصاص في كل دولة.

13. يتطلب هذا المعيار بأنه عند الإفصاح عن قطاع الحكومة العامة في القوائم المالية، فإنه يجب الإفصاح وفقًا للمتطلبات المبينة في هذا المعيار. وهذا يضمن وجود عرض مناسب لقطاع الحكومة العامة في القوائم المالية وأن تلبي تلك الإفصاحات بشأن قطاع الحكومة العامة الخصائص النوعية للمعلومات المالية، بما في ذلك الملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، والتوقيت المناسب، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق منها.

14. تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام عمومًا على جميع جهات القطاع العام. مع ذلك، من الممكن فقط الإفصاح عن عرض ذي معنى لقطاع الحكومة العامة في الحكومة -وليست جهاتها الفردية المسيطر عليها. ولذلك، يحدد هذا المعيار متطلبات التطبيق من قبل الحكومة عند إعداد قوائم مالية موحدة على أساس الاستحقاق المحاسبي كما هو مبين في معايير المحاسبة للقطاع العام. وقد تشمل هذه الحكومات حكومات وطنية وحكومات ولايات/مناطق وحكومات محلية[1].

تعريفات

15. **يستخدم المصطلح التالي في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرينه:**

<u>قطاع الحكومة العامة</u> يشمل هذا القطاع جميع الجهات التي تتكون منها الحكومة العامة كما هي معرفة في الأسس الإحصائية لإعداد القوائم المالية.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

منشآت قطاع الأعمال الحكومية

16. [حذفت].

قطاع الحكومة العامة

---

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

17. بموجب الأسس الإحصائية للتقرير المالي، يشمل القطاع العام قطاع الحكومة العامة وقطاع الشركات المالية العامة وقطاع الشركات غير المالية العامة. ويجوز تحديد مجموعات فرعية إضافية ضمن القطاعات لأغراض إحصائية تحليلية.

18. يعرف نظام الحسابات القومية 1993 (وتحديثاته) قطاع الحكومة العامة بأنه يتألف من (أ) جميع وحدات الحكومة المركزية وحكومات الولايات والحكومات المحلية القائمة، (ب) وصناديق الضمان الاجتماعي على مستوى الحكومة، (ج) والمؤسسات غير الهادفة للربح وغير السوقية المسيطر عليها من قبل وحدات حكومية. وبموجب الأسس الإحصائية للتقرير المالي، يتضمن قطاع الحكومة العامة العمليات المركزية للحكومة وعادة ما يشمل جميع الجهات المقيمة غير الهادفة للربح وغير السوقية التي يتم تمويل عملياتها بشكل رئيس من قبل الحكومة والجهات الحكومية. وبالتالي، فإن تمويل هذه الجهات يستمد بشكل رئيس من اعتماد مالي وتوزيع الضرائب التي تحصلها الحكومة، وتوزيعات الأرباح من الشركات الحكومية والإيرادات الأخرى والقروض. ويتضمن قطاع الحكومة العامة عادة جهات مثل الوزارات والمحاكم القضائية والمؤسسات التعليمية العامة ووحدات الرعاية الصحية العامة وجهات حكومية أخرى. ولا يتضمن قطاع الحكومة العامة الشركات المالية العامة أو الشركات غير المالية العامة. ويتم الإفصاح عن معلومات قطاع الحكومة العامة في تلك الدول التي يُعَدُّ فيها تعزيز العلاقة بين معايير المحاسبة للقطاع العام والأسس الإحصائية للتقرير المالي أمرًا مفيدًا وملائماً لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية. لذلك يتعين على الحكومات التي تختار تقديم إفصاحات حول قطاع الحكومة العامة أن تتأكد من اتساق المعلومات حول قطاع الحكومة العامة المضمنة في القوائم المالية مع تعريف قطاع الحكومة العامة وأي تفسيرات معتمدة له في الأسس الإحصائية للتقرير المالي في دولها.

قطاع الشركات المالية العامة

19. يشمل قطاع الشركات المالية العامة الشركات المالية المقيمة المسيطر عليها من قبل الحكومة وشبه الشركات والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تعمل بشكل رئيس في مجال الوساطة المالية وتقديم الخدمات المالية إلى السوق. ويتضمن هذا القطاع البنوك المسيطر عليها من قبل الحكومة، بما في ذلك البنوك المركزية، والمؤسسات المالية الحكومية الأخرى التي تزاول نشاطها على أساس سوقي.

قطاع الشركات غير المالية العامة

20. يشمل قطاع الشركات غير المالية العامة، الشركات غير المالية المقيمة المسيطر عليها من قبل الحكومة وشبه الشركات والمؤسسات غير الهادفة للربح التي تنتج سِلعاً أو خدمات غير مالية للسوق. ويتضمن هذا القطاع جهات مثل المرافق العامة وجهات أخرى تقوم بالمتاجرة بالسلع والخدمات.

21. تعرف الأسس الإحصائية للتقرير المالي:

أ. الشركات على أنها جهات نظامية ذات شخصية اعتبارية أُسِّسَت لأغراض إنتاج سلع وخدمات للسوق؛ و

ب. أشباه الشركات على أنها مؤسسات غير منظمة أو خلاف ذلك أنشِئت بشكل نظامي، إلا أنها تعمل كما لو كانت شركات؛ و

ج. المؤسسات غير الهادفة للربح على أنها جهات نظامية أو جهات أخرى تنتج أو توزع سلع وخدمات، إلا أنها لا تولد مكاسب مالية للجهة المسيطرة.

22. تتمتع جهات القطاع العام التجارية بخصائص مماثلة لخصائص شركة عامة أو شبه شركة عامة كما عُرِّفت في الأسس الإحصائية للتقرير المالي. مع ذلك، قد لا يكون هناك تطابق بين جهات القطاع العام التجارية وقطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة. على سبيل المثال، لا تُصنف جهة قطاع عام تجارية غير مقيمة على أنها شركة مالية عامة أو شركة غير مالية عامة.

السياسات المحاسبية

23. **يجب الإفصاح عن معلومات مالية حول قطاع الحكومة العامة بالتوافق مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للحكومة باستثناء ما هو مطلوب في الفقرتين 24 و25.**

24. **عند عرض المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة، لا يجب على الجهات تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة* فيما يتعلق بالجهات في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة.**

25. **يجب على قطاع الحكومة العامة أن يثبت الاستثمار الخاص به في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة على أنه أصل، ويجب أن تكون المحاسبة عن ذلك الأصل بالقيمة الدفترية لصافي أصول الجهات المستثمر بها.**

26. يعكس هذا المعيار وجهة النظر القائلة بأنه يجب تفصيل القوائم المالية الموحدة للحكومة التي تختار الإفصاح عن المعلومات حول قطاع الحكومة العامة لعرض قطاع الحكومة العامة كقطاع واحد للحكومة المُعِدة للقوائم المالية. وبالاتساق مع وجهة النظر هذه، يتطلب هذا المعيار أن تطبق نفس التعريفات ونفس متطلبات الإثبات والقياس والعرض التي تطبق عند إعداد القوائم المالية الموحدة على إفصاح قطاع الحكومة العامة، باستثناء واحد. ويتلخص ذلك الاستثناء في عدم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 35 فيما يخص علاقة قطاع الحكومة العامة مع الجهات في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة.

27. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 من الجهات المسيطرة إعداد قوائم مالية توحد الجهات المسيطر عليها على أساس كل بند على حدة. ويحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 35 أيضًا على (أ) نقاش مفصل لمفهوم السيطرة كما ينطبق على القطاع العام وعلى (ب) إرشادات حول تحديد ما إذا كانت السيطرة موجودة لأغراض للتقرير المالي. وبالاتساق مع متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 35، ستُوَحَّد الجهات في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة كما عُرِّفت في الأسس الإحصائية للتقرير المالي التي تُعَدُّ جهاتٍ مسيطراً عليها من قبل الحكومة في القوائم المالية للحكومة.

28. تعبر القوائم المالية المُعِدة بالاتساق مع الأسس الإحصائية للتقرير المالي عن تأثير قطاع الحكومة العامة على القطاع العام ككل و -في سياق نظام الحسابات القومية 93 (وتحديثاته)-على القطاع الوطني. وبالاتساق مع ذلك التركيز، تتطلب الأسس الإحصائية للتقرير المالي أن تعرض القوائم المالية الخاصة بقطاع الحكومة العامة جهات القطاع العام خارج ذلك القطاع كاستثمارات في قطاعات أخرى. بالإضافة إلى ذلك، وبموجب الأسس الإحصائية للتقرير المالي، لا تُستبعَدُ معاملات قطاع الحكومة العامة مع الجهات في قطاعات أخرى من قائمة العمليات الحكومية أو قائمة مماثلة.

29. يؤدى تطبيق متطلبات التوحيد الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 35 على قطاع الحكومة العامة إلى إعادة عرض القوائم المالية الموحدة للحكومة، بدلًا من القوائم المالية للقطاع الحكومة العامة.

30. لذلك، عند الإفصاح عن المعلومات المالية بشأن قطاع الحكومة العامة، تُستَبْعَدُ الأرصدة والمعاملات بين الجهات ضمن قطاع الحكومة العامة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35. مع ذلك، لا تُستَبْعَدُ استبعاد الأرصدة والمعاملات بين جهات قطاع الحكومة العامة والجهات في قطاعات أخرى.

31. يتطلب هذا المعيار من قطاع الحكومة العامة إثبات استثماراته في الجهات بقطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة بالقيمة الدفترية لصافي أصول تلك الجهات. ويضمن ذلك أن تعكس إفصاحات قطاع الحكومة العامة تفصيلاً للمعلومات المالية المعروضة في القوائم المالية الموحدة للحكومة والتي تشكل جزءًا منها. وبالاتساق مع كون قطاع الحكومة العامة تفصيلاً للقوائم المالية الموحدة للحكومة، يكون إثبات التغيرات في القيمة الدفترية لصافي أصول تلك الجهات بنفس الطريقة التي يكون بها الإثبات في القوائم المالية الموحدة للحكومة.

32. تتطلب الأسس الإحصائية للتقرير المالي إعادة تقييم جميع الأصول والالتزامات (باستثناء القروض) إلى القيمة السوقية في كل تاريخ للقوائم المالية. وتتضمن معايير المحاسبة للقطاع العام متطلبات قياس مختلفة وتقتضي أو تسمح بتحديد تكلفة فئات معينة من الأصول والالتزامات وتحديد قيمها الحالية. ولا تتطلب أن يُعادَ تقييم جميع الأصول والالتزامات إلى القيم السوقية. لذلك، فإن قياس الأصول والالتزامات في إفصاح قطاع الحكومة العامة في القوائم المالية، بما في ذلك الاستثمار في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة، قد يختلف عن أسس القياس المعتمدة في الأسس الإحصائية للتقرير المالي.

التفصيل الإضافي

33. في بعض الدول، قد تسيطر الحكومات الوطنية على حكومات المناطق و/أو الحكومات المحلية وبذلك سوف توحد القوائم المالية للحكومة الوطنية مستويات مختلفة من الحكومة. إذا وحدت القوائم المالية مستويات مختلفة من الحكومة، يجوز تقديم تفصيل إضافي للقوائم المالية الموحدة وفقًا لمتطلبات هذا المعيار للإفصاح بشكل منفصل عن معلومات بشأن قطاع الحكومة العامة على كل مستوى من مستويات الحكومة.

34. ولا يتطلب هذا المعيار هذا التفصيل الإضافي. بالرغم من ذلك، يجوز عرضها لمساعدة المستخدمين على أن يفهموا بشكل أفضل العلاقة بين أنشطة قطاع الحكومة العامة لكل مستوى من مستويات الحكومة الموحدة في القوائم المالية، والعلاقة بين القوائم المالية والأسس الإحصائية للتقرير المالي في تلك الدول.

الإفصاح

35. **يجب أن يتضمن الإفصاح فيما يخص قطاع الحكومة العامة على الأقل ما يلي:**
   - أ. **الأصول حسب الفئات الرئيسة، مع إظهار الاستثمار للقطاعات الأخرى بشكل منفصل؛ و**
   - ب. **الالتزامات حسب الفئات الرئيسة؛ و**
   - ج. **صافي الأصول/حقوق الملكية؛ و**
   - د. **مجموع زيادة ونقصان إعادة التقييم وبنود أخرى للإيرادات والمصروفات المثبتة بشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية؛ و**
   - ه. **الإيراد حسب الفئات الرئيسة؛ و**
   - و. **المصروفات حسب الفئات الرئيسة؛ و**
   - ز. **الفائض أو العجز؛ و**
   - ح. **التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حسب الفئات الرئيسة؛ و**
   - ط. **التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية؛ و**
   - ي. **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.**

   ويجب ألا تكون طريقة عرض إفصاحات قطاع الحكومة العامة أبرز من القوائم المالية للحكومة المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

36. يحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 1 مجموعة كاملة من القوائم المالية (على أساس الاستحقاق) مثل قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والسياسات المحاسبية وإيضاحات القوائم المالية.

37. يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن الفئات الرئيسة للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية الظاهرة في القوائم المالية. ولا يحدد هذا المعيار الطريقة التي يجب بها إجراء إفصاحات قطاع الحكومة العامة. ويجوز للحكومات إذا التي تختار عمل إفصاحات عن قطاع الحكومة العامة وفقًا لهذا المعيار، أن تقدم مثل هذه الإفصاحات عن طريق (أ) الإفصاح في الإيضاحات أو (ب) الأعمدة المنفصلة في القوائم المالية الأساسية (ج) أو بطريقة أخرى خلاف ذلك حسبما يُعَدُّ ملائما في دولها. ومع ذلك، يجب ألا تكون طريقة عرض إفصاحات قطاع الحكومة العامة أبرز من القوائم المالية الموحدة للحكومة

المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

38. من أجل مساعدة المستخدمين على فهم علاقة المعلومات المالية المعروضة لقطاع الحكومة العامة بالعمليات الحكومية، فإن الأسس الإحصائية للتقرير المالي تتطلب تفصيل مجموع المصروفات الحكومية والإفصاح عنها حسب الفئة بناءً على الطبيعة الاقتصادية للمصروفات أو حسب تصنيف وظائف الحكومة. ولا يتطلب هذا المعيار -ولا يحظر – أن تقوم الجهات التي تُفصح عن معلومات قطاع الحكومة العامة بعرض معلومات تفصيلية عن قطاع الحكومة العامة مصنفة حسب الطبيعة الاقتصادية أو بالاتساق مع أسس تصنيف وظائف الحكومة. وقد تكون تصنيفات وظائف الحكومة المعتمدة فيما يخص إفصاح قطاع الحكومة العامة مماثلة للتصنيفات المتبناة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18.

39. تُقدم الجهات أيضًا أية إفصاحات إضافية تكون ضرورية للمستخدمين من أجل فهم طبيعة المعلومات المعروضة.

40. **يجب على الجهات التي تُعد إفصاح قطاع الحكومة العامة أن تفصح عن الجهات المهمة المسيطر عليها المُضمنة في قطاع الحكومة العامة وعن أي تغيرات في تلك الجهات من الفترة السابقة، إلى جانب توضيح الأسباب وراء عدم تضمين مثل هذه الجهات التي ضُمِّنت سابقًا في قطاع الحكومة العامة.**

41. يتطلب هذا المعيار من الجهات التي تختار الإفصاح عن المعلومات بشأن قطاع الحكومة العامة أن تُفصح عن قائمة بالجهات المهمة المسيطر عليها المضمنة في قطاع الحكومة العامة. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 35 من الجهات التي تُعد قوائم مالية موحدة أن تفصح عن قائمة بالجهات المهمة المسيطر عليها المُضمنة في القوائم المالية الموحدة. إن الإفصاح عن الجهات الموحدة في القوائم المالية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35 التي تُضَمِّن ت في قطاع الحكومة العامة ستساعد المستخدمين على فهم العلاقة بين المعلومات حول الحكومة وقطاع الحكومة العامة التابع لها وعلى فهم معلومات قطاع الحكومة العامة بطريقة أفضل.

42. وعلى نحو مماثل، فإن الإفصاح عن التغيرات في الجهات المسيطر عليها المضمّنة في قطاع الحكومة العامة ستمكن المستخدمين من مراقبة العلاقة بين القوائم المالية الموحدة ومعلومات قطاع الحكومة العامة مع مرور الزمن.

المطابقة مع القوائم المالية الموحدة

43. **يجب مطابقة إفصاحات قطاع الحكومة العامة مع القوائم المالية الموحدة للحكومة، مع إظهار مبلغ التعديل بشكل منفصل على كل بند مناظر في تلك القوائم المالية.**

44. يتطلب هذا المعيار مطابقة المبالغ المفصح عنها فيما يخص قطاع الحكومة العامة مع المبالغ المعادلة لها في القوائم المالية الموحدة للحكومة. وستقوم الجهات بعرض التعديل بشكل منفصل في مبلغ استثمار الأصل في قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة المحددة وفقًا للفقرة 23 والتعديلات على كل بند من البنود التي كان الإفصاح عنها بشكل منفصل وفقًا للفقرة 35. بالإضافة إلى ذلك، قد تفصح الجهات (دون إلزام بذلك) بشكل منفصل عن مبلغ التعديل على كل بند من البنود المنسوبة إلى قطاعي الشركات المالية العامة والشركات غير المالية العامة. ومن شأن هذه المطابقة أن تمكن الحكومة من تلبية التزاماتها المتعلقة بالمساءلة بطريقة أفضل من خلال توضيح العلاقة بين مبالغ كل بند لقطاع الحكومة العامة مع المبلغ المجموع لذلك البند في القوائم المالية للحكومة.

المطابقة مع الأسس الإحصائية للتقرير المالي

45. لدى الأسس الإحصائية للتقرير المالي ومعايير المحاسبة للقطاع العام العديد من أوجه الشبه في معالجتها لمعاملات وأحداث محددة. مع ذلك، فإن هناك أيضاً اختلافات. فعلى سبيل المثال، وبالإضافة إلى الاختلافات في أسس قياس الأصول والالتزامات الموضحة في الفقرة 32 أعلاه، تعالج الأسس الإحصائية

للتقرير المالي توزيعات الأرباح كمصروفات في حين تعالجها معايير المحاسبة للقطاع العام على أنها توزيعات. كما تميز الأسس الإحصائية للتقرير المالي أيضًا بين المعاملات والتدفقات الاقتصادية الأخرى في عرض المعلومات المالية التي لا تظهر حاليًا في القوائم المالية الموحدة، وتركز على مقاييس معينة ذات علاقة بتحليل السياسة المالية مثل صافي الإقراض/الاقتراض، وفائض/عجز النقد.

.46 لا يتطلب هذا المعيار مطابقة إفصاح قطاع الحكومة العامة في القوائم المالية الموحدة مع إفصاح قطاع الحكومة العامة بموجب الأسس الإحصائية للتقرير المالي. ويعود سبب ذلك إلى المخاوف المتعلقة بقابلية التطبيق وتكاليف ومنافع مثل هذا المتطلب في جميع الدول. مع ذلك، لا يمنع تضمين مثل هذه المطابقة من خلال الإفصاح في الإيضاحات.

تاريخ السريان

.47 **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

47أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 22].**

47ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 22].**

47ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 22].**

47د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 22].**

.48 عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 23

"الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 23 "الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)" في الفقرات 1-125. تتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. يجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 23 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. يوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 23 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 23 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. الهدف من هذا المعيار هو تحديد متطلبات التقرير المالي عن الإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية، بخلاف المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى تجميع عمليات في القطاع العام. ويتناول هذا المعيار المسائل التي يجب أخذها في الحسبان عند إثبات وقياس الإيراد من المعاملات غير التبادلية، بما في ذلك تحديد المساهمات من الملاك.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض قوائم مالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الإيراد من المعاملات غير التبادلية. ولا ينطبق هذا المعيار على تجميع العمليات في القطاع العام الذي يُعَدُّ معاملة غير تبادلية.**

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. يتناول هذا المعيار الإيراد الناشئ عن المعاملات غير التبادلية. ويتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية* الإيراد الناتج من المعاملات التبادلية. وبالرغم من أن الإيرادات التي تحصل عليها جهات القطاع العام تنتج من معاملات تبادلية وغير تبادلية، فإن معظم إيرادات الحكومة وجهات القطاع العام الأخرى تأتي عادة من معاملات غير تبادلية مثل:
   أ. الضرائب؛ و
   ب. التحويلات (سواء نقدية أو غير نقدية)، بما في ذلك المنح والإعفاء من الديون والغرامات والتركات والهبات والتبرعات والسلع والخدمات العينية، ومقدار الانخفاض في فوائد القروض الميسرة عن سعر الفائدة في السوق.

6. يجوز للحكومة أن تعيد تنظيم القطاع العام، من خلال دمج بعض جهات القطاع العام، وتقسيم جهات أخرى إلى جهتين منفصلتين أو أكثر. ويحدث تجميع العمليات في القطاع العام عند دمج عمليتين أو أكثر لتشكيل جهة واحدة معدة للقوائم المالية. وعادة لا تنطوي عملية إعادة الهيكلة هذه على شراء جهة لعملية أو لجهة أخرى، ولكن قد ينتج عنها قيام جهة جديدة أو جهة قائمة بالاستحواذ على جميع أصول والتزامات عملية أو جهة أخرى. ويجب المحاسبة عن تجميع العمليات في القطاع العام وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*.

تعريفات

7. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>الشروط المفروضة على الأصول المحوّلة</u> هي أحكام مفروضة تنص على أنه يجب استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل من قبل الجهة المحوّل إليها كما هو محدد أو أنه سيتوجب إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّلة.

<u>السيطرة على الأصل</u> تنشأ السيطرة عندما يكون بإمكان الجهة استخدام أو الانتفاع بطريقة ما من الأصل في سبيل تحقيق أهدافها، وأن تمنع أو تنظم بطريقة أخرى إمكانية وصول الآخرين إلى تلك المنفعة.

<u>المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي</u> هي المبالغ المتاحة للمستفيدين بغض النظر عما إذا كانوا يدفعون ضرائب أم لا.

<u>الغرامات</u> هي منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستلمة أو مستحقة الاستلام من قبل جهات القطاع العام، والتي تُحدِّدُها محكمة أو جهة إنفاذ نظام أخرى كنتيجة لمخالفة أنظمة أو لوائح.

<u>القيود المفروضة على الأصول المحوّلة</u> هي أحكام مفروضة تحد من أو توجه تحديد الأغراض التي قد يستخدم فيها الأصل المحوّل، ولكنها لا تنص على إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّلة في حال عدم استخدام الأصل في الغرض المحدد له.

<u>الأحكام المفروضة على الأصول المحوّلة</u> هي شروط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح، أو في ترتيب ملزم، مفروضة على استخدام أصل محول من قبل جهات تقع خارج نطاق الجهة المعدّة للقوائم المالية.

<u>النفقات الضريبية</u> هي أحكام تفضيلية في النظام الضريبي تمنح دافعي ضرائب معينين امتيازات غير متاحة للآخرين.

<u>الحدث الخاضع للضريبة</u> هو الحدث الذي تحدد الحكومة أو المشرع أو سلطة أخرى خضوعه للضريبة.

<u>الضرائب</u> هي المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المؤداة أو المستحقة الدفع بشكل إجباري لجهات القطاع العام وفقاً للأنظمة و/أو اللوائح، وُضعت لتزويد الحكومة بإيراد. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو الجزاءات الأخرى المفروضة بسبب مخالفة النظام.

<u>التحويلات</u> هي تدفقات داخلة لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من معاملات غير تبادلية بخلاف الضرائب.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

المعاملات غير التبادلية

8. في بعض المعاملات يكون من الواضح أن هناك تبادلاً لقيمة مساوية تقريباً. هذه المعاملات تبادلية وتتناولها معايير محاسبة للقطاع العام أخرى.

9. في معاملات أخرى سوف تحصل الجهة على موارد بدون مقابل أو بمقابل رمزي. ومن الواضح أن هذه المعاملات هي معاملات غير تبادلية وسوف يتناولها هذا المعيار. على سبيل المثال، يدفع المكلّفون ضرائب لأن نظام الضريبة يقضي بدفع تلك الضرائب. وعلى حين أن الحكومة التي تفرض الضرائب تقدم للمكلّفين مجموعة متنوعة من الخدمات العامة، فإنها لا تقوم بذلك كمقابل لدفع الضرائب.

10. هناك مجموعة أخرى من المعاملات غير التبادلية حيث قد تقوم الجهة بتقديم مقابل لقاء الموارد التي كان الحصول عليها مباشرة، إلا أن ذلك المقابل لا يقارب القيمة العادلة للموارد المستلمة. وفي هذه الحالات، تحدد الجهة ما إذا كان الترتيب يجمع بين معاملات التبادلية وغير التبادلية، ويتم إثبات كل مكون منهما بشكل منفصل. على سبيل المثال، تستلم الجهة 6 ملايين ريال سعودي كتمويل من وكالة تطوير متعددة الأطراف. وتنص الاتفاقية على أنه يجب على الجهة إعادة دفع 5 ملايين ريال سعودي من التمويل المستلم على مدى 10 سنوات بسعر فائدة 5% في حين أن سعر الفائدة في السوق لقرض مماثل هو 11%. من الناحية الفعلية، فإن الجهة استلمت منحة قدرها مليون ريال سعودي (6 ملايين ريال سعودي مطروحاً منها 5 ملايين ريال سعودي يجب تسديدها)، وأبرمت قرضاً ميسراً قيمته 5 ملايين ريال سعودي والذي يحمل فائدة تقل عن سعر الفائدة في السوق لقرض مماثل بنسبة 6%. ويعد كل من مبلغ المنحة المستلم (مليون ريال سعودي) وكذلك المبالغ التي تنخفض بها دفعات الفائدة التعاقدية عن سعر الفائدة في السوق، معاملات غير تبادلية. وتعد دفعات أقساط أصل القرض التعاقدية ودفعات الفائدة التعاقدية على مدى فترة القرض هي معاملات تبادلية.

11. هناك أيضاً معاملات إضافية لا يتضح فوراً ما إذا كانت معاملات تبادلية أم غير تبادلية. وفي هذه الحالات، فإن فحص جوهر المعاملة سيحدد ما إذا كانت معاملات تبادلية أم غير تبادلية. على سبيل المثال، يصنف بيع السلع عادة على أنها معاملات تبادلية. مع ذلك، إذا تم القيام بالمعاملة بسعر مدعوم، أي بسعر غير مساوٍ تقريباً للقيمة

العادلة للسلع المباعة، فإن هذه المعاملة تقع ضمن تعريف المعاملة غير التبادلية. ولتحديد ما إذا كانت المعاملة في جوهرها هي معاملة تبادلية أو غير تبادلية، فإنه تتم ممارسة الحكم المهني. وبالإضافة إلى ذلك، قد تحصل الجهات على خصومات تجارية أو خصومات على الكمية أو تخفيضات أخرى على السعر المعلن للأصول وذلك لأسباب مختلفة. وهذه التخفيضات على الأسعار لا تعني بالضرورة أن المعاملة هي معاملة غير تبادلية.

الإيراد

12. يشمل الإيراد إجمالي التدفقات الداخلة للمنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المستلمة أو مستحقة الاستلام من قبل الجهة المعدّة للقوائم المالية، والتي تمثل زيادة في صافي الأصول/حقوق الملكية، بخلاف تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات الملاك. أما المبالغ التي تحصلها الجهة بصفتها وكيلاً عن الحكومة أو جهة حكومية أخرى أو أطراف ثالثة أخرى فإنه لن ينتج عنها زيادة في صافي أصول الوكيل أو إيراده. ويعود ذلك إلى أن الجهة التي تتصرف كوكيل لا تستطيع السيطرة على استخدام الأصول المحصلة أو الانتفاع بها في سبيل تحقيق أهدافها.

13. حين تتكبد الجهة بعض التكاليف التي تتعلق بالإيراد الناتج عن معاملة غير تبادلية، يكون الإيراد هو إجمالي التدفق الداخل للمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة، ويُثْبَت أي تدفق خارج للموارد كتكلفة للمعاملة. على سبيل المثال، إذا تعين على الجهة المعدّة للقوائم المالية دفع تكاليف الاستلام والتركيب المتعلقة ببند من بنود الآلات والمحوّلة إليها من جهة أخرى، فإن تلك التكاليف تُثْبَت بشكل منفصل عن الإيراد الناتج من تحويل هذا البند. ووفقًا لما يقضي به معيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات والآلات والمعدات تضمن تكاليف التوصيل والتركيب ضمن المبلغ المثبَت كأصل.

الأحكام المفروضة

14. قد يتم تحويل الأصول بموجب توقع و/أو تفاهم أنها ستستخدم بطريقة معينة، وبالتالي فإن الجهة المحوّل إليها سوف تتصرف أو تؤدي العمل بطريقة معينة بناء على ذلك. وعندما تفرض الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة مع الأطراف الخارجية شروطاً على استخدام الأصول المحوّلة من قبل الجهة المحوّل إليها، فكما هو محدد في هذا المعيار تكون هذه الشروط عبارة عن أحكام مفروضة. وكما هو محدد في هذا المعيار، فإن إحدى الخصائص الرئيسة للأحكام المفروضة، هي أن الجهة لا تستطيع فرض أحكامٍ على نفسها، سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو من خلال جهة تسيطر عليها.

15. قد تكون الأحكام المفروضة المتعلقة بأصل محول إما شروطاً أو قيوداً. وفي حين أن الشروط والقيود قد تتطلب من الجهة استخدام أو استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل لغرض معين (التزام الأداء) عند الإثبات الأولي، فإن الشروط فقط تتطلب إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّلة في حال مخالفة ذلك الحكم المفروض (التزام الإرجاع).

16. تكون الأحكام واجبة النفاذ من خلال إجراءات نظامية أو إدارية. وإذا كان هناك حكم معين منصوص عليه في الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة الأخرى ولكنه غير واجب النفاذ، فإنه لا يُعَدُّ حكماً مفروضاً كما هو محدد في هذا المعيار. ولا تنشأ التزامات ضمنية من الأحكام المفروضة. وقد حدد معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة متطلبات إثبات وقياس الالتزامات الضمنية.

الشروط المفروضة على الأصول المحوّلة

17. تتطلب الشروط المفروضة على الأصول المحوّلة (المشار إليها فيما بعد بالشروط) من الجهة إما أن تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل كما هو محدد لها، أو أن تقوم بإرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّلة في حال مخالفة الشروط. ومن ثَمَّ، تتكبد الجهة المحوّل إليها التزاماً ضمنيًا حاليًا لتحويل المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى أطراف ثالثة عندما تكتسب السيطرة على أصل يخضع لشرط معين. ويرجع ذلك إلى أن الجهة المحوّل إليها تكون غير قادرة على تجنب التدفق الخارج للموارد حيث يُطلب منها استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة

التي ينطوي عليها الأصل المحوّل عند تقديم سلع أو خدمات معينة لأطراف ثالثة، أو يتعين عليها إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّلة. ولذلك عندما تثبت الجهة المحوّل إليها أصلاً خاضعاً لشرط معين، فإنها تتكبد التزاماً أيضا.

18. وبغرض التسهيل من الناحية الإدارية، فإنه يمكن إرجاع أصل محول أو منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة أخرى فعليًا بطرح المبلغ الذي قد سيُرْجَعُ من الأصول الأخرى التي ستُحوَّل لأغراض أخرى. وعلى الجهة المعدّة للقوائم المالية إثبات إجمالي المبالغ بقوائمها المالية، أي تثبت الجهة أي تخفيض في الأصول والالتزامات المتعلقة بإرجاع الأصل بموجب أحكام الشرط الذي تم مخالفته، كما ستعكس إثبات الأصول والالتزامات و/أو الإيراد للتحويل الجديد.

القيود المفروضة على الأصول المحوّلة

19. لا تتضمن القيود المفروضة على الأصول المحوّلة (المشار إليها فيما بعد بالقيود) متطلباً يقضي بإرجاع الأصل المحوّل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى إلى الجهة المحوّلة إذا لم يُسْتَخدَم الأصل كما هو محدد له. وبالتالي، فإن اكتساب السيطرة على أصل خاضع لقيد معين لا يفرض التزاماً حالياً على الجهة المحوّل إليها بتحويل المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى أطراف ثالثة عند اكتساب السيطرة على الأصل. وعندما تخالف الجهة المحوّل إليها قيداً معيناً، فإن الجهة المحوّلة أو طرفاً آخر قد يكون لديها الخيار للسعي لفرض جزاءٍ معينٍ على الجهة المحوّل إليها برفع دعوى قضائية مثلاً أمام محكمة أو هيئة أخرى أو من خلال عملية إدارية مثل إصدار توجيهات من وزير في الحكومة أو سلطة أخرى أو غير ذلك. وقد ينتج عن مثل هذه الإجراءات توجيه الجهة نحو الوفاء بالقيد أو الخضوع لعقوبة مدنية أو جنائية بسبب عدم الالتزام بحكم محكمة أو هيئة أو سلطة أخرى. ولا يُتكبد مثل هذا الجزاء نتيجة لاستحواذ الأصل وإنما نتيجة لمخالفة القيد.

تغليب الجوهر على الشكل

20. عند تحديد ما إذا كان الحكم المفروض عبارة عن شرط أو قيد، فإنه من الضروري النظر في جوهر بنود الحكم وليس مجرد شكلها. على سبيل المثال، فإن مجرد اشتراط أنه يجب استهلاك الأصل المحوّل في تقديم السلع والخدمات لأطراف ثالثة أو إرجاعه إلى الجهة المحوّلة غير كافٍ في حد ذاته لنشوء التزام عندما تكتسب الجهة السيطرة على الأصل.

21. عند تحديد ما إذا كان الحكم المفروض عبارة عن شرط أو قيد، فعلى الجهة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان متطلب إرجاع الأصل أو منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة أخرى واجب النفاذ، وما إذا كانت الجهة المحوّلة ستُنَفِّذه. وإذا لم يكن بمقدور الجهة المحوّلة تنفيذ متطلب إرجاع الأصل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى، فإن الحكم المفروض لا يعتبر شرطًا، ويتم اعتباره قيدًا. وإذا بينت تجربة سابقة مع الجهة المحوّلة أن هذه الجهة لا تنفذ أبداً متطلب إرجاع الأصل المحوّل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى عند حدوث المخالفات، فقد تستنتج الجهة المحوّل إليها أن الحكم المفروض له شكل الشرط وليس جوهره، وبالتالي، فإنه يُعَدُّ قيداً. وإذا لم يكن لدى الجهة تجربة مع الجهة المحوّلة، أو أنها لم يسبق لها مخالفة أحكام مفروضة مما يدفع الجهة المحوّلة لاتخاذ قرار حول تنفيذ إرجاع الأصل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى، وأنها لا تملك أي دليل بخلاف ذلك، فإن الجهة ستفترض أن الجهة المحوّلة ستنفذ الحكم المفروض وبالتالي يحقق الحكم المفروض تعريف الشرط.

22. يفرض تعريف الشرط على الجهة المحوّل إليها التزام أداء، أي يتعين على الجهة المحوّل إليها استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي يشتمل عليها الأصل المحوّل كما هو محدد له، أو إرجاع الأصل أو المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الأخرى إلى الجهة المحوّلة. ولكي يلبي التزام الأداء تعريف الشرط، فإنه يجب أن يكون التزاماً من حيث الجوهر وليس مجرد الشكل وأن يكون متطلباً كنتيجة للشرط ذاته. وقد يؤدي وجود بند في اتفاقية تحويل أصول يقضي بقيام الجهة المحوّل إليها بتصرف لا تملك بديلًا عنه، إلى أن

تستنتج الجهة أن البند من حيث الجوهر ليس شرطاً أو قيداً. ويرجع ذلك إلى أنه في هذه الحالات لا تفرض شروط تحويل الأصول بحد ذاتها التزام أداء على الجهة المحوّل إليها.

23. لاستيفاء ضوابط الإثبات كالتزام، فإنه من الضروري أن يكون التدفق الخارج للموارد محتملاً بدرجة كبيرة وأن يكون الأداء المقابل الشرط مطلوباً ويمكن تقييمه. وبالتالي، فإنه يجب أن يحدد الشرط مسائل معينة مثل طبيعة أو كمية السلع والخدمات التي ستقدم أو طبيعة الأصول التي ستُستحوذ حسب ما هو مناسباً، وكذلك الفترات التي يجب حدوث الأداء خلالها عندما يكون ذلك ملائما. وبالإضافة إلى ذلك، يجب مراقبة الأداء من قبل الجهة المحوّلة، أو بالنيابة عنها، على أساس مستمر. ويحدث هذا بشكل خاص عندما يقتضي حكم مفروض إرجاعًا جزئيًّا للقيمة المعادلة للأصل إذا كانت الجهة تلبي متطلبات الشرط بشكل جزئي، ونُفِّذَ التزام الإرجاع في حال حدوث فشل مهم في الأداء في الماضي.

24. في بعض الحالات، قد يُحَوَّل أصل معين مع وجود حكم مفروض ينص على إرجاعه إلى الجهة المحوّلة في حال عدم وقوع حدث مستقبلي محدد. وقد يحدث هذا مثلاً عندما تمنح حكومة وطنية[1] أموالاً لحكومة منطقة[2] مع مراعاة حكم مفروض ينص على أن تجمع حكومة المنطقة مساهمة مساوية. وفي هذه الحالات، لا ينشأ التزام الإرجاع إلا عندما يُتوقع أنه الحكم المفروض سيُخالَف ولا يُثبَت الالتزام حتى تُستَوفَى ضوابط الإثبات.

25. مع ذلك، ستحتاج الجهات المحوّل إليها إلى أن تنظر فيما إذا كانت هذه التحويلات هي في طبيعتها مقبوضات مقدمة. وتشير المقبوضات المقدمة في هذا المعيار إلى الموارد المُستلَمة قبل أن يصبح الحدث الخاضع للضريبة أو ترتيب التحويل ملزماً. وتؤدي المقبوضات المقدمة إلى نشوء أصل والتزام حالي لأن ترتيب التحويل لم يصبح ملزماً بعد. وعندما تكون طبيعة هذه التحويلات على شكل معاملة تبادلية، فسيتم التعامل معها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9.

الضرائب

26. تعتبر الضرائب المصدر الرئيس للإيراد بالنسبة للعديد من الحكومات وغيرها من جهات القطاع العام. وتعرف الضرائب في الفقرة 7 على أنها منافع اقتصادية مسددة أو مستحقة الدفع بشكل إجباري لجهات القطاع العام وذلك وفقاً للأنظمة أو اللوائح، وُضعت لتزويد الحكومة بالإيراد، باستثناء الغرامات أو العقوبات الأخرى المفروضة جراء انتهاك الأنظمة أو اللوائح. ولا تُعَدُّ التحويلات غير الإجبارية إلى الحكومة أو جهات القطاع العام مثل التبرعات ودفع الرسوم على أنها ضرائب، رغم أنها قد تكون نتيجة لمعاملات غير تبادلية. وتفرض حكومة ضرائب على الأفراد والجهات الأخرى الذين يعرفون بالمكلّفين داخل نطاق الدولة باستخدام سلطاتها السيادية.

27. يمكن أن تختلف الأنظمة واللوائح الضريبية اختلافاً جوهرياً من دولة إلى أخرى، إلا أن بها عدداً من الخصائص المشتركة. وتنص الأنظمة واللوائح الضريبية على (أ) حق الحكومة في تحصيل الضريبة (ب) وتحديد الأساس الذي يتم بموجبه حساب الضريبة (ج) وإجراءات إدارة الضريبة، أي إجراءات حساب الضريبة مستحقة الاستلام وضمان استلام الدفعات. وتقتضي الأنظمة واللوائح الضريبية غالباً من المكلّفين تقديم إقرارات ضريبية دورية لدى الجهة الحكومية التي تشرف على ضريبة معينة. وبشكل عام، يقدم المكلّفون تفاصيل وأدلة حول مستوى النشاط الخاضع للضريبة ويُحْسَب مبلغ الضريبة المستحق الاستلام من قبل الحكومة. وتختلف ترتيبات استلام الضرائب بشكل واسع ولكنها تُصمم عادة لضمان استلام الحكومة للدفعات على أساس دوري دون اللجوء إلى اتخاذ إجراء نظامي. وعادة ما تُنَفَّذ أنظمة الضريبة بشكل صارم وتفرض غالباً عقوبات شديدة على الأفراد أو الجهات الأخرى التي تخالف النظام.

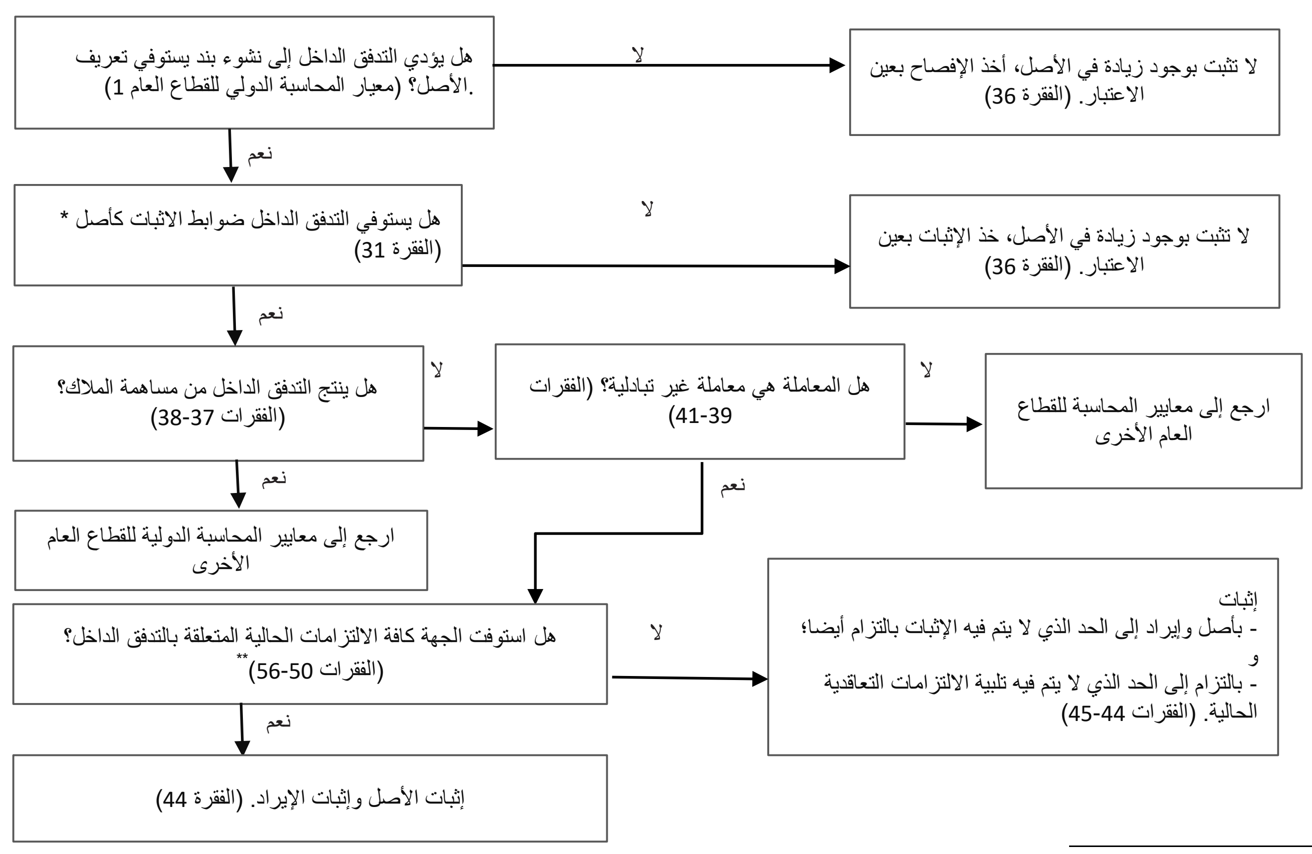
28. قد تنشأ أيضاً مقبوضات مقدمة تتعلق بالضرائب، باعتبارها مبالغ مُحصَّلة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة.

[1] أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

تحليل التدفق الداخل الأولي للموارد من المعاملات غير التبادلية

29. تقوم الجهة بإثبات الأصل الناتج من معاملة غير تبادلية عندما تكتسب السيطرة على الموارد التي تستوفي تعريف الأصل وضوابط الإثبات. وفي بعض الظروف، عندما يتنازل الدائن مثلاً عن التزام معين، فإنه قد يحدث هبوط في القيمة الدفترية لالتزام سبق إثباته. في هذه الحالات، تقوم الجهة بتخفيض القيمة الدفترية للالتزام بدلاً من إثبات أصل معين. وفي بعض الحالات، ينطوي اكتساب السيطرة على الأصل على التزامات تثبتها الجهة كالتزام. لا تؤدي مساهمات الملاك إلى نشوء إيراد، لذا يتم تحليل كل نوع من أنواع المعاملات وتتم المحاسبة عن أي مساهمات الملاك بشكل منفصل. وبالاتساق مع المدخل المنصوص عليه في هذا المعيار، ستحلل الجهات المعاملات غير التبادلية لتحديد عناصر القوائم المالية ذات الغرض العام التي ستُثبَت نتيجة للمعاملات. وتوضح خريطة التدفق الواردة في الصفحة التالية العملية التحليلية التي تجريها الجهة عند وجود تدفق داخل للموارد وذلك لتحديد ما إذا كان قد نشأ إيراد. ويتبع هذا المعيار هيكل خريطة التدفق. وتتضمن الفقرات 30-115 متطلبات معالجة المعاملات.

توضيح التحليل الأولي للتدفقات الداخلة للموارد[3]



---

3 إن خريطة التدفق هذه موضوعة لأغراض التوضيح فقط ولا تحل محل هذا المعيار. وهي مقدمة كأداة مساعدة لتفسير هذا المعيار.

* في بعض الحالات، عندما يعفي الدائن من التزام مثلا، قد ينشأ هبوط في القيمة الدفترية لالتزام سبق إثباته. وفي مثل هذه الحالات، تقوم الجهة بتخفيض القيمة الدفترية للالتزام بدلا من إثبات الأصل.

** عند تحديد ما إذا استوفت الجهة جميع الالتزامات الحالية، يُؤخذ بالاعتبار تطبيق تعريف الشروط المفروضة على الأصل المحوّل وضوابط إثبات الالتزام.

إثبات الأصول

30. يُعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 1 على أنها موارد مسيطَر عليها من قبل الجهة نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع أن يتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة للجهة.

31. **يجب إثبات التدفق الداخل للموارد من معاملة غير تبادلية، باستثناء الخدمات العينية، والذي يلبي تعريف الأصل كأصل فقط عندما:**
   أ. **يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى الجهة؛ و**
   ب. **يمكن قياس القيمة العادلة للأصل على بموثوقية[4].**

السيطرة على الأصل

32. تُعَدُّ القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل عنصرا مهماً من عناصر السيطرة والذي يميز أصول الجهة عن تلك السلع العامة التي تملك جميع الجهات فرصة الوصول إليها والانتفاع منها. وفي القطاع العام، تمارس الحكومة دوراً تنظيمياً في أنشطة معينة، مثل المؤسسات المالية أو صناديق التقاعد. ولا يعني هذا الدور التنظيمي بالضرورة أن هذه البنود التي يُنَظِّم الوصول إليها ينطبق عليها تعريف أصل خاص بالحكومة، أو تستوفي ضوابط الإثبات كأصل في القوائم المالية ذات الغرض العام الخاصة بالحكومة التي تنظّم تلك الأصول. ووفقا للفقرة 98 فإنه يجوز للجهات -وإن كانت غير مطالبة بذلك -إثبات الخدمات العينية.

33. لا يُعَدُّ الإعلان عن نية تحويل الموارد إلى جهة في القطاع العام كافياً بحد ذاته لتحديد ما إذا كانت الموارد مسيطَراً عليها من قبل الجهة المحوّل إليها. فعلى سبيل المثال، إذا دُمرت مدرسة حكومية جراء حريق غابة وأعلنت الحكومة عن نيتها تحويل الأموال من أجل إعادة بناء المدرسة، فلن تثبت المدرسة أي تدفق داخل للموارد (موارد مستحقة الاستلام) في وقت الإعلان. وفي حالة ضرورة وجود اتفاقية للتحويل قبل تحويل الموارد، فإن الجهة المحوّل إليها الموارد لن تستطيع تحديد ما إذا كانت تلك الموارد مسيطَراً عليها إلى أن تصبح الاتفاقية ملزمة نظامياً لأن الجهة المحوّل إليها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الجهة المحوّلة إلى الموارد قبل ذلك التاريخ. وفي العديد من الحالات، سوف تحتاج الجهة إلى أن تثبت سيطرتها على الموارد قبل أن تستطيع إثباتها كأصل. وإذا لم يكن لدى الجهة حق واجب النفاذ في المطالبة بالموارد، فإنها لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الجهة المحوّلة لتلك الموارد.

الحدث السابق

34. تحصل جهات القطاع العام عادة على الأصول من الحكومة أو من جهات أخرى بما في ذلك المكلّفون أو من خلال شراء الأصول أو إنتاجها. وبذلك قد يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء السيطرة على أصل معين عبارة عن عملية شراء أو حدث خاضع للضريبة أو عملية تحويل. ولا تؤدي المعاملات أو الأحداث التي يتوقع حصولها في المستقبل بذاتها إلى وجود أصول، ولهذا السبب لا تعتبر نية فرض ضريبة مستقبلاً مثلا بمثابة حدث سابق يؤدي إلى نشوء أصل على شكل حق في مطالبة المكلف بالضريبة.

التدفق الداخل المحتمل للموارد

35. يكون التدفق الداخل للموارد محتملاً عندما تكون فرصة حدوثه أكبر من فرصة عدم حدوثه. وتستند الجهة في هذا التحديد إلى خبرتها السابقة مع أنواع مماثلة لتدفقات الموارد وتوقعاتها المتعلقة بالمكلّف بالضريبة أو الجهة المحوّلة. فعلى سبيل المثال عندما: (أ) توافق الحكومة على تحويل أموال إلى جهة في القطاع العام (الجهة المعدّة

---

4 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بموثوقية عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

للقوائم المالية)، و(ب) تكون الاتفاقية ملزمة، و(ج) يكون لدى الحكومة تاريخ من تحويل الموارد المتفق عليها، فإنه يكون من المحتمل حدوث التدفق الداخل، بالرغم من أنه لم تُحَوَّل الأموال في تاريخ القوائم المالية.

الأصول المحتملة

36. إن البند الذي يتسم بالخصائص الأساسية للأصل، ولكنه لا يستوفي ضوابط الإثبات، قد يستدعي الإفصاح عنه في الإيضاحات كأصل محتمل (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 19).

مساهمات الملاك

37. يُعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 1 مساهمات الملاك. وكي تُعتبر معاملة معينة مساهمة من الملاك، فإنه يكون من الضروري أن تحقق الخصائص المحددة في ذلك التعريف. وعند تحديد ما إذا كانت المعاملة تلبي تعريف مساهمة من الملاك، فإنه يُنظر في جوهر المعاملة وليس شكلها. وتشير الفقرة 38 إلى الشكل الذي قد تتخذه المساهمات من الملاك. وإذا اتضح -بالرغم من شكل المعاملة -أن جوهرها هو قرض أو نوع آخر من الالتزامات أو إيراد، فإنه على الجهة إثباته تبعاً لذلك، وتقوم بعمل إفصاح مناسب في إيضاحات القوائم المالية ذات الغرض العام، إذا كان ذا أهمية نسبية. فعلى سبيل المثال، إذا كان يُقصد من معاملة ما أنها مساهمة من الملاك، ولكنها تنص على أن الجهة المعدّة للقوائم المالية ستدفع توزيعات ثابتة إلى الجهة المحوّلة مع إرجاع استثمار الجهة المحوّلة في تاريخ مستقبلي محدد، فإن المعاملة تتسم بدرجة أكبر بخصائص القرض. وبالنسبة للترتيبات التعاقدية، تأخذ الجهة في الحسبان أيضاً الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، الأدوات المالية: العرض عند تمييز الالتزامات عن المساهمات من الملاك.

38. قد يتم التدليل على مساهمة من الملاك، على سبيل المثال، عن طريق:
أ. تعيين وسم رسمي للتحويل (أو أحد فئات هذه التحويلات) من قبل الجهة المساهمة أو جهة مسيطرة على الجهة المساهمة كجزء من صافي الأصول/حقوق الملكية المساهم بها الخاصة بالجهة المحوّل إليها، إما قبل حدوث المساهمة أو وقت حدوثها؛ أو
ب. اتفاق رسمي، يتعلق بالمساهمة، يؤدى إلى نشوء أو زيادة حصة مالية قائمة في صافي الأصول/حقوق الملكية للجهة المحوّل إليها، والتي يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها؛ أو
ج. إصدار أدوات حقوق الملكية تتعلق بالمساهمة، والتي يمكن بيعها أو تحويلها أو استردادها.

المكونات التبادلية وغير التبادلية للمعاملة

39. تتناول الفقرتان 40 و41 أدناه الحالات التي تكتسب فيها الجهة السيطرة على الموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة بخلاف تلك التي تم الحصول عليها من خلال مساهمات من الملاك.

40. تعرف الفقرة 11 من معيار المحاسبة للقطاع العام 9 المعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية وتبين الفقرة 10 من المعيار نفسه أن المعاملة قد تتضمن مكونين، أحدهما تبادلي والآخر غير تبادلي.

41. عندما يُقتنى أصل من خلال معاملة تتكون من مكون تبادلي وآخر غير تبادلي، تثبت الجهة المكون التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى. ويُثْبَت المكون غير التبادلي وفقاً لمبادئ ومتطلبات هذا المعيار. وعند تحديد ما إذا كانت المعاملة تتألف من مكونات تبادلية وأخرى غير تبادلية قابلة للتحديد، تتم ممارسة الحكم المهني. وعندما يكون من غير الممكن التمييز بين المكونات التبادلية وغير التبادلية بصفة منفصلة، تُعالج المعاملة على أنها غير تبادلية.

قياس الأصول عند الإثبات الأولي

42. **يجب القياس الأولي للأصل المقتنى من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.**

43. اتساقاً مع معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*، تُقاس الأصول المقتناة من خلال معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.

إثبات الإيراد من معاملات غير تبادلية

44. **التدفق الداخل للموارد من معاملة غير تبادلية والذي تثبِتَ كأصل، يجب إثباته كإيراد، فيما عدا ذلك المقدار من التدفق الداخل الذي يُثْبَت التزام مقابله.**

45. **عندما تستوفي الجهة التزاماً تعاقدياً حالياً مثبتاً كالتزام يتعلق بتدفق داخل للموارد من معاملة غير تبادلية ثُبِتت كأصل، فإنه يجب على الجهة أن تخفض القيمة الدفترية للالتزام المثبت، وأن تثبت الإيراد بمبلغ مساوٍ لذلك التخفيض.**

46. عندما تثبت الجهة زيادة في صافي الأصول نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تثبت إيراداً. وإذا كانت الجهة قد ثبتت التزاماً معيناً يتعلق بتدفق داخل للموارد نتيجة معاملة غير تبادلية، فإنه عندما يُخَفَّض الالتزام لاحقاً بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تحقق شرط معين، فإنها تقوم بإثبات إيراد. وإذا كان التدفق الداخل للموارد يحقق تعريف المساهمات من الملاك، فلا يُثْبَت كالتزام أو إيراد.

47. يتم تحديد توقيت إثبات الإيراد حسب طبيعة الشروط وطريقة تسويتها. على سبيل المثال، إذا حدد شرط معين أنه على الجهة تقديم السلع أو الخدمات إلى أطراف ثالثة، أو إرجاع الأموال غير المستخدمة إلى الجهة المحوّلة، يُثْبَت الإيراد عند تقديم السلع أو الخدمات.

قياس الإيراد من معاملات غير تبادلية

48. **يجب قياس الإيراد من معاملات غير تبادلية بمبلغ الزيادة في صافي الأصول المثبت من قبل الجهة.**

49. عندما تثبت الجهة أصلاً نتيجة لمعاملة غير تبادلية، فإنها تثبت أيضاً إيراداً معادلًا لمبلغ الأصل الذي يُقاس وفقاً للفقرة 42، إلا إذا كان مطلوباً كذلك إثبات التزام. وعندما يكون إثبات التزام مطلوباً، فيُقاس وفقاً لمتطلبات الفقرة 57، ويُثْبَت مبلغ الزيادة في صافي الأصول، إن وجد، كإيراد. وعندما يُخفض الالتزام لاحقا بسبب وقوع حدث خاضع للضريبة أو تلبية شرط معين، يُثْبَت مبلغ التخفيض في الالتزام كإيراد.

الالتزامات التعاقدية الحالية المثبتة كالتزامات

50. **يجب إثبات الالتزام التعاقدي الحالي الناتج من معاملة غير تبادلية والذي يحقق تعريف الالتزام كالتزام فقط عندما:**
    أ. يكون من المحتمل أن تتطلب تسوية الالتزام التعاقدي تدفقاً خارجاً للموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة؛ و
    ب. يمكن تقدير مبلغ الالتزام التعاقدي بموثوقية.

الالتزام التعاقدي الحالي

51. الالتزام التعاقدي الحالي هو مسؤولية للقيام بتصرف أو أداء بطريقة معينة، وقد يؤدي إلى نشوء التزام يتعلق بأي معاملة غير تبادلية. وقد تُفرض الالتزامات التعاقدية الحالية بموجب الأحكام المفروضة في الأنظمة أو اللوائح أو الترتيبات الملزمة التي تنص على أساس التحويلات. وقد تنشأ أيضاً من البيئة التشغيلية العادية مثل إثبات المقبوضات المقدمة.

52. في العديد من الحالات، تُفرض الضرائب وتحويل الأصول إلى جهات القطاع العام في معاملات غير تبادلية استناداً إلى الأنظمة أو اللوائح أو غيرها من الترتيبات الملزمة التي تفرض أحكاما تقضي بأن تُستَخدَم لأغراض معينة. فعلى سبيل المثال:
    أ. الضرائب التي يقتصر استخدامها بموجب الأنظمة أو اللوائح على أغراض خاصة؛ و
    ب. التحويلات التي تنشأ من خلال ترتيب ملزم يتضمن شروطا:

(1) من قبل الحكومات الوطنية إلى حكومات المناطق أو حكومات الولايات أو الحكومات المحلية[5]؛ و
(2) من قبل حكومات الولايات/المناطق إلى الحكومات المحلية؛ و
(3) من قبل الحكومات إلى جهات القطاع العام الأخرى؛ و
(4) إلى الجهات الحكومية التي أُنشِئت بموجب الأنظمة أو اللوائح لإنجاز مهام محددة ذات استقلالية تشغيلية مثل السلطات التشريعية، أو المجالس أو السلطات الإقليمية؛ و
(5) من قبل الوكالات المانحة إلى الحكومات أو جهات القطاع العام الأخرى.

53. أثناء المسار الطبيعي للعمليات، قد تقبل الجهة المعدّة للقوائم المالية موارد قبل وقوع حدث خاضع للضريبة. في هذه الظروف، يُثبَت مبلغ التزام مساوٍ للمبلغ المستلم مقدماً إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة.

54. إذا حصلت الجهة المعدّة للقوائم المالية على موارد قبل وجود ترتيب تحويل ملزم، فإنها تثبت التزاماً للمبلغ المقبوض مقدماً إلى حين الوقت الذي يصبح فيه الترتيب ملزماً.

الشروط المفروضة على الأصل المحوّل

55. **تؤدي الشروط المفروضة على الأصل المحوّل إلى نشوء التزام تعاقدي حالي عند الإثبات الأولي والذي يُثبَت وفقاً للفقرة 50.**

56. تحدد الفقرة 7 تعريف الأحكام المفروضة. وتوفر الفقرات 14-25 إرشادات لتحديد ما إذا كانت الأحكام المفروضة عبارة عن شرط أو قيد. وتحلل الجهة أي وجميع الأحكام المفروضة المقترنة بتدفق داخل للموارد من أجل تحديد ما إذا كانت تلك الأحكام المفروضة تفرض شروطا أم قيودا.

قياس الالتزامات عند الإثبات الأولي

57. **يجب أن يكون المبلغ المثبت كالتزام هو أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام التعاقدي الحالي في تاريخ القوائم المالية.**

58. يأخذ التقدير في الحسبان المخاطر والشكوك التي تحيط بالأحداث التي تؤدي إلى نشوء الالتزام الذي سيُثبَت. وعندما تكون القيمة الزمنية للنقود ذات أهمية نسبية، يُقاسُ الالتزام بالقيمة الحالية للمبلغ الذي من المتوقع أن يُطلب لتسوية الالتزام التعاقدي. ويتفق هذا المطلب مع المبادئ المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

الضرائب

59. **يجب أن تثبت الجهة أصلاً ضريبياً عندما يقع الحدث الخاضع للضريبة وتستوفي ضوابط إثبات الأصل.**

60. تلبي الموارد الناتجة من الضرائب تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة على الموارد نتيجة لحدث سابق (الحدث الخاضع للضريبة) وتتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من تلك الموارد. وتستوفي الموارد الناتجة عن الضرائب ضوابط الإثبات كأصل عندما يكون من المحتمل أن يحدث تدفق داخل للموارد ويكون من الممكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وتُحَدَّد درجة الاحتمال المقترنة بالتدفق الداخل للموارد على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي والتي تتضمن -على سبيل المثال لا الحصر -الإفصاح عن الحدث الخاضع للضريبة من قبل المكلّف.

61. ينشأ الإيراد الضريبي فقط للحكومة التي تفرض الضريبة وليس لجهات أخرى. فعلى سبيل المثال عندما تفرض حكومة وطنية ضريبة تُحَصَّل من قبل الجهة التابعة لها المخولة بجباية الضرائب، تستحق الأصول والإيرادات للحكومة وليس للجهة المخولة بجباية الضرائب. وعلاوة على ذلك فإنه عندما تفرض حكومة وطنية ضريبة مبيعات، يؤول جميع متحصلاتها إلى حكومات ولايات، بناءً على تخصيص مستمر لاعتمادات مالية، فإن الحكومة الوطنية تقوم بإثبات الأصول والإيرادات المتعلقة بالضريبة، وتثبت نقصا في الأصول ومصروفا عند التحويل إلى

---

[5] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

حكومات الولايات. وسوف تقوم حكومات الولايات بإثبات الأصول والإيرادات الناتجة عن التحويل. وعندما تقوم جهة فردية بتحصيل الضرائب بالنيابة عن عدة جهات أخرى، فإنها تتصرف بصفتها وكيلاً عن جميع تلك الجهات. فعلى سبيل المثال عندما تقوم جهة تابعة لولاية بتحصيل ضريبة دخل لحكومة الولايات وحكومات مدن متعددة، فإنها لا تثبت الضرائب المحصلة كإيراد، وإنما تقوم الحكومات الفردية التي تفرض الضرائب بإثبات الأصول والإيرادات المتعلقة بالضرائب.

62. لا تلبي الضرائب تعريف المساهمات من الملاك نظراً لأن دفع الضرائب لا يمنح المكلّفين الحق في استلام (أ) توزيعات منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من قبل الجهة خلال عمرها أو (ب) توزيعات لأي فائض في الأصول عن الالتزامات. كما لا يمنح دفع الضرائب المكلّفين حق ملكية في الحكومة يمكن بيعه أو مبادلته أو تحويله أو استرداده.

63. تلبي الضرائب تعريف المعاملة غير التبادلية نظراً لأن المكلّف يقوم بتحويل الموارد إلى الحكومة دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل. وفي حين أن المكلّف قد ينتفع من مجموعة السياسات الاجتماعية التي وضعتها الحكومة، إلا أنها لا تُمنح مباشرة كمقابل لدفع الضرائب.

64. كما هو مبين في الفقرة 52، تُفرَض بعض الضرائب لأغراض محددة. وإذا كان على الحكومة إثبات التزام نتيجة أي شروط تتعلق بأصول تُثبَت نتيجة لضرائب ذات غرض محدد، فإنها لا تثبت الإيراد حتى يتحقق الشرط ويُخفَّض الالتزام. مع ذلك، في معظم الحالات، لا يتوقع أن تؤدي الضرائب المفروضة لأغراض محددة إلى نشوء التزام نظرا لأن الأغراض المحددة تعتبر قيوداً وليست شروطاً.

الحدث الخاضع للضريبة

65. تُفرَض أنواع مماثلة من الضرائب في العديد من الدول. وتحلل الجهة المعدّة للقوائم المالية نظام الضريبة في دولتها لتحديد ماهية الحدث الخاضع للضريبة لأنواع الضرائب المختلفة المفروضة. وما لم تحدد الأنظمة واللوائح خلاف ذلك، فإن من المرجح أن يكون الحدث الخاضع للضريبة فيما يتعلق بـ:
أ. ضريبة الدخل، هو تحقيق المكلّف لدخل خاضع للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛ و
ب. ضريبة القيمة المضافة، هو قيام المكلّف بنشاط خاضع للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛ و
ج. الضريبة على السلع والخدمات، هو شراء أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أثناء الفترة الضريبية؛ و
د. الرسوم الجمركية، هو حركة السلع أو الخدمات الخاضعة للرسوم عبر الحدود الجمركية؛ و
ه. ضريبة الإرث، هو وفاة شخص يملك عقارات خاضعة للضريبة؛ و
و. الضريبة العقارية، هو انقضاء التاريخ الذي تُفرض فيه الضريبة، أو الفترة التي تُفرض عنها الضريبة إذا كانت الضريبة تفرض على أساس فتري.

الضرائب المحصلة مقدماً

66. بالاتساق مع تعريفي الأصول والالتزامات ومتطلبات الفقرة 59، تُثبَت الموارد الخاصة بالضرائب المحصلة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة كأصل والتزام (مبالغ محصلة مقدما)، وذلك لأن (أ) الحدث الذي يؤدي إلى استحقاق الجهة للضرائب لم يحدث بعد (ب) ولم تستوفى ضوابط إثبات الإيراد الضريبي (انظر الفقرة 59)، وبالرغم من أن الجهة قد حصلت فعلاً على تدفق داخل للموارد. إلا أن المبالغ المتعلقة بالضرائب المحصلة مقدماً لا تختلف أساساً عن أي مبالغ أخرى محصلة مقدما، لذلك يتم إثبات التزام إلى أن يقع الحدث الخاضع للضريبة. وعند وقوع الحدث الخاضع للضريبة، يتم إلغاء الالتزام وإثبات الإيراد.

قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية

67. تتطلب الفقرة 42 قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء. وتُقاس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية بأفضل تقدير للتدفق الداخل من الموارد إلى الجهة. وتضع الجهات المعدّة

للقوائم المالية سياسات محاسبية لقياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية والتي تتوافق مع متطلبات الفقرة 42. وتأخذ السياسات المحاسبية المتعلقة بتقدير هذه الأصول في الحسبان احتمال تدفق الموارد الناتجة من المعاملات الضريبية إلى الحكومة والقيمة العادلة للأصول الناتجة عنها.

68. عند وجود فصل بين توقيت الحدث الخاضع للضريبة وتحصيل الضرائب، فإنه يجوز لجهات القطاع العام قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية بموثوقية باستخدام النماذج الإحصائية، مثال ذلك النماذج الإحصائية التي تقوم على أساس مدى تحصيل ضريبة معينة في فترات سابقة. وتأخذ هذه النماذج في الحسبان توقيت المتحصلات النقدية من المكلّفين، والإقرارات الضريبية التي تقدموا بها، والعلاقة بين الضريبة المستحقة الاستلام وأحداث أخرى في الاقتصاد. كما تأخذ نماذج القياس في الحسبان عوامل أخرى مثل:
أ. سماح النظام الضريبي للمكلّفين بفترة أطول لتقديم الإقرارات الضريبية من تلك التي تمنحها الحكومة لنشر القوائم المالية ذات الغرض العام؛ و
ب. تخلف المكلّفين عن تقديم الإقرارات الضريبية في الوقت المحدد؛ و
ج. تقييم الأصول غير النقدية لأغراض الربط الضريبي؛ و
د. التعقيدات في نظام الضريبة التي تتطلب فترات ممتدّة لربط الضرائب المستحقة على مكلّفين معينين؛ و
ه. احتمال أن تفوق التكاليف المالية والسياسية لتنفيذ الأنظمة الضريبية بشكل صارم وتحصيل جميع الضرائب المستحقة نظاميًا للحكومة، المنافع المستلَمة؛ و
و. سماح النظام الضريبي للمكلّفين بتأجيل دفع بعض الضرائب؛ و
ز. الظروف المختلفة الخاصة بضرائب أو دول معينة.

69. قد يترتب على قياس الأصول والإيرادات الناتجة عن المعاملات الضريبية باستخدام النماذج الإحصائية اختلاف المبلغ الفعلي للأصول والإيرادات التي تُثبَت عن المبالغ المحددة في فترات القوائم المالية اللاحقة كضرائب مستحقة على المكلّفين عن فترة القوائم المالية الحالية. وتُجرَى التعديلات على التقديرات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*.

70. في بعض الحالات، لا يمكن قياس الأصول الناتجة من المعاملات الضريبية والإيراد المتعلق بها بموثوقية إلى أن ينقضي بعض الوقت بعد وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وقد يحدث هذا إذا كان أساس الضريبة متقلباً وكان من غير الممكن الوصول إلى تقدير موثوق للضريبة. وفي العديد من الحالات، قد تُثبَت الأصول والإيراد في الفترة التي تلي وقوع الحدث الخاضع للضريبة. مع ذلك، فإن هناك حالات استثنائية تنقضي فيها فترات قوائم مالية عديدة قبل أن ينتج عن الحدث الخاضع للضريبة تدفق داخل للموارد ينطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة ينطبق عليها تعريف الأصل وتستوفي ضوابط الإثبات كأصل. فعلى سبيل المثال، قد يستغرق تحديد وقياس مبلغ ضريبة الإرث المستحق بموثوقية عدة سنوات فيما يتعلق بتركة ضخمة لشخص متوفى لأنها تتضمن عدداً من القطع الأثرية واللوحات الفنية القيمة التي تتطلب تقييم من قبل الخبراء. وبالتالي، قد لا تستوفى ضوابط الإثبات إلى أن يُستَلم السداد أو أن يكون مستحق الاستلام.

المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية

71. **يجب تحديد الإيراد الضريبي بالمبلغ الإجمالي، ولا يجوز خصم المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي مباشرة من هذا الإيراد.**

72. في بعض الدول قد تستخدم الحكومة نظام الضرائب كطريقة مريحة لتقديم منافع للمكلّفين، والتي كان من الممكن أن تدفع باستخدام طريقة دفع أخرى مثل تحرير شيك أو إيداع المبلغ في الحساب البنكي للمكلف مباشرة أو تسوية حساب آخر بالنيابة عن المكلّف. فعلى سبيل المثال قد تدفع الحكومة جزءاً من أقساط التأمين الصحي الخاص بالمواطنين لتشجيع الاشتراك بهذا التأمين إما من خلال تخفيض الالتزام الضريبي على الفرد أو الدفع من خلال شيك أو من خلال دفع مبلغ لشركة التأمين مباشرة. وفي هذه الحالات، يكون المبلغ مستحق الدفع بغض النظر عما إذا كان الفرد يدفع الضرائب أم لا. وبالتالي يُعَدُّ هذا المبلغ من المصروفات على الحكومة ويجب إثباته بشكل

منفصل في قائمة الأداء المالي. كما يجب زيادة إيراد الضريبة بمبلغ أي من هذه المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي.

73. **لا يجوز تضمين النفقات الضريبية في المبلغ الإجمالي للإيراد الضريبي.**

74. في معظم الدول تستخدم الحكومات نظام الضرائب لتشجيع بعض السلوكيات المالية أو العدول عن سلوكيات أخرى. فعلى سبيل المثال في بعض الدول قد يسمح لمالكي المنازل بخصم الفائدة على التمويل العقاري والضريبة العقارية من إجمالي دخلهم عند حساب الدخل الخاضع للضريبة. ويكون مثل هذا النوع من الامتيازات متاحا للمكلّفين فقط. وإذا لم تدفع الجهة (بما في ذلك الشخص الطبيعي) الضرائب، فإنها لا تستطيع الحصول على الامتياز. وتسمى أنواع الامتياز هذه بالنفقات الضريبية. وتعتبر النفقات الضريبية إيراداً متخلى عنه وليس مصروفات، كما أنها لا تؤدي إلى نشوء تدفقات داخلة أو خارجة للموارد، أي أنها لا تؤدي إلى نشوء أصول أو التزامات أو إيراد أو مصروفات خاصة بالحكومة.

75. إن الفرق الأساسي بين المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي والنفقات الضريبية هو أنه بالنسبة للمصروفات المدفوعة من خلال نظام الضريبي يكون المبلغ متاحاً للجهات المحوّل إليها بغض النظر عما إذا كانت تدفع الضرائب أم لا أو تستخدم آلية معينة لدفع ضرائبها. ويمنع معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إجراء مقاصة بين بنود الإيراد والمصروف إلا إذا سمح بذلك معيار آخر. ولا يُسمح بإجراء مقاصة بين الإيراد الضريبي والمصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي.

التحويلات

76. **مع مراعاة ما ورد في الفقرة 98، يجب أن تثبت الجهة أصلاً يتعلق بالتحويلات عندما تستوفي الموارد المحوّلة تعريف الأصل وضوابط الإثبات كأصل.**

77. تتضمن التحويلات المنح والإعفاء من الديون والغرامات والوصايا والهبات والتبرعات والسلع والخدمات العينية. وتحظى جميع هذه البنود بسمة مشتركة وهي أنها تحويل من جهة إلى أخرى دون بذل قيمة مساوية تقريباً مقابلها وهي ليست ضرائب كما هي معرّفة في هذا المعيار.

78. تلبي التحويلات تعريف الأصل عندما تسيطر الجهة على الموارد نتيجة حدث سابق (التحويل) وتتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من تلك الموارد. وتستوفي التحويلات ضوابط الإثبات كأصل عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق داخل للموارد ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. وفي بعض الحالات، عندما يعفي الدائن المدين من التزام مثلاً، فإنه قد يحدث نقص في القيمة الدفترية للالتزام الذي سبق إثباته. في هذه الحالة، قد تقوم الجهة بتخفيض القيمة الدفترية للالتزام بدلاً من إثبات أصل نتيجة التحويل.

79. تحقق الجهة السيطرة على الموارد المحوّلة إما عند تحويل الموارد إلى الجهة أو عندما يكون لدى الجهة حق واجب النفاذ في مطالبة الجهة المحوّلة. وتصبح العديد من ترتيبات تحويل الموارد ملزمة لجميع الأطراف قبل القيام بتحويل الموارد فعلياً. مع ذلك، فقد تتعهد الجهة أحياناً بتحويل الموارد ولكنها تفشل في القيام بذلك. وبالتالي، فقط عندما (أ) يكون حق المطالبة واجب النفاذ و(ب) تقدّر الجهة أنه من المحتمل أن يحدث تدفق داخل للموارد، عندها تُثبَت الأصول والالتزامات و/أو الإيراد. وحتى ذلك الوقت، فإن الجهة لا تستطيع منع أو تنظيم وصول الأطراف الثالثة إلى منافع الموارد المقترح تحويلها.

80. لا تؤدي تحويلات الموارد التي تستوفي تعريف المساهمات من الملاك إلى نشوء إيراد. حيث إن الاتفاقيات (أ) التي تنص على أحقية الجهة المقدمة للموارد في توزيعات منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة خلال عمر الجهة المحوّل إليها أو توزيع أي فائض في الأصول عن الالتزامات في حال تصفية الجهة المحوّل إليها، أو (ب) التي تنص على أن الجهة التي تقدم الموارد تستحوذ حصة مالية في الجهة المحوّل إليها بحيث يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها، هي في جوهرها اتفاقيات لتقديم مساهمات من الملاك.

81. تلبي التحويلات تعريف المعاملات غير التبادلية لأن الجهة المحوّلة تزود الجهة المحوّل إليها بالموارد دون أن تدفع الجهة المحوّل إليها قيمة مساوية تقريباً بالمقابل. وإذا نصت اتفاقية ما على أن تدفع الجهة المحوّل إليها قيمة مساوية تقريبا بالمقابل، فإن الاتفاقية ليست اتفاقية تحويل بل هي عقد لمعاملة تبادلية يجب المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 9.

82. تحلل الجهة جميع الأحكام المفروضة المشمولة في اتفاقيات التحويل لتحديد ما إذا كانت تتكبد التزاماً عند قبولها للموارد المحوّلة.

قياس الأصول المحوّلة

83. كما تقتضي الفقرة 42، تُقاس الأصول المحوّلة بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء. وتضع الجهات سياسات محاسبية لإثبات الأصول وقياسها تتسق مع معايير المحاسبة للقطاع العام. وكما بُين سابقاً، يجب قياس المخزون أو العقارات والآلات والمعدات أو العقارات الاستثمارية المقتناة من خلال معاملات غير تبادلية أولياً بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام 12 و16 و17. ويجب كذلك قياس الأدوات المالية، بما في ذلك النقد والتحويلات المستحقة الاستلام التي تستوفي تعريف الأداة المالية، وقياس الأصول الأخرى، بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء وفقاً للفقرة 42 والسياسة المحاسبية التي تنطبق.

الإعفاء من الديون وتحمل الالتزامات

84. يتنازل المقرضون أحياناً عن حقهم في تحصيل دين واجب الأداء على إحدى جهات القطاع العام، مما ينتج عنه فعلياً إلغاء الدين. فعلى سبيل المثال، قد تلغي حكومة وطنية قرضاً واجب الأداء على حكومة محلية. في مثل هذه الحالات، تثبت الحكومة المحلية زيادة في صافي الأصول نظراً لإلغاء التزام سبق إثباته.

85. تثبت الجهات إيراداً عند الإعفاء من الديون إذا لم يعد الدين السابق يستوفي تعريف الالتزام أو ضوابط الإثبات كالتزام، شريطة ألا يستوفي الإعفاء من الديون تعريف المساهمات من الملاك.

86. عندما تعفي جهة مسيطرة جهة مملوكة بالكامل ومسيطَراً عليها من دين مستحق عليها، أو تتحمل التزاماتها، فإنه يجوز اعتبار المعاملة مساهمة من الملاك كما هو موضح في الفقرتين 37-38.

87. يُقاسُ الإيراد الناتج من الإعفاء من الديون بالقيمة الدفترية للدين المعفى منه.

الغرامات

88. الغرامات هي عبارة عن منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستلَمة أو مستحقة الاستلام من قبل جهة قطاع عام من فرد أو جهة أخرى كما هو محدد من قبل محكمة أو جهة إنفاذ نظام أخرى نتيجة لقيام الفرد أو الجهة الأخرى بمخالفة متطلبات الأنظمة أو اللوائح. وفي بعض الدول يكون مسؤولي تنفيذ النظام قادرين على فرض غرامات على الأفراد الذين قاموا بمخالفة النظام. وفي هذه الحالات، سيكون عادة لدى الفرد خيار إما بدفع الغرامة أو الذهاب إلى المحكمة للدفاع عن قضيته. وعندما يتوصل المدعى عليه إلى اتفاق مع المدعي العام يتضمن دفع جزاء بدلاً من محاكمته، تُثبَت الدفعة المالية كغرامة.

89. تتطلب الغرامات عادة من الجهة تحويل مبلغ نقدي محدد إلى الحكومة ولا تفرض على الحكومة أي التزامات تعاقدية والتي يجوز إثباتها كالتزام. وبذلك تُثبَت الغرامات كإيراد عندما يستوفي المبلغ المستحق الاستلام تعريف الأصل وضوابط الإثبات كأصل كما هو موضح في الفقرة 31. وكما هو مبين في الفقرة 12، عندما تقوم الجهة بتحصيل الغرامات بصفتها وكيلاً، لا تُعَدُّ الغرامات التي تحصلها إيرادات تخص الجهة المحصلة لهذه الغرامات. وتُقاس الأصول الناتجة من الغرامات بأفضل تقدير للتدفق الداخل للموارد إلى الجهة.

الوصايا

90. إن الوصية هي تحويل يتم القيام به وفق النصوص الواردة في وصية الشخص المتوفى. ويقع الحدث السابق الذي يؤدي إلى سيطرة على الموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة للموصى به عندما

تملك الجهة حق واجب النفاذ في المطالبة بالموصى به، مثلاً عند وفاة الموصي أو صدور قرار صحة الوصية، استناداً إلى أنظمة الدولة.

91. تُثْبَت الوصايا التي تلبي تعريف الأصل كأصول وإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بموثوقية. وقد يشكل تحديد احتمال حدوث تدفق داخل لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة معضلة في حال انقضاء فترة من الزمن بين وفاة الموصي واستلام الجهة لأي أصول. وستحتاج الجهة إلى تحديد ما إذا كانت تركة الشخص المتوفى كافية للوفاء بجميع المطالبات التي على التركة وتلبية جميع الوصايا. وفي حال وجود نزاع على الوصية، فإن ذلك يؤثر أيضاً على احتمال تدفق الأصول إلى الجهة.

92. يتم تحديد القيمة العادلة للأصول الموصى بها بالأسلوب ذاته التي تحدد فيها القيمة العادلة للهبات والتبرعات كما هو موضح في الفقرة 97. وفي الدول التي تخضع فيها تركة المتوفى للضريبة، قد تكون السلطة الضريبية حددت مسبقاً القيمة العادلة للأصل الذي سيؤول إلى الجهة، وقد يكون هذا المبلغ متاحاً للجهة. وتُقاس الوصايا بالقيمة العادلة للموارد المستلمة أو المستحقة الاستلام.

الهبات والتبرعات بما في ذلك السلع العينية

93. تُعَدُّ الهبات والتبرعات تحويلاتٍ تطوعيةً للأصول بما في ذلك النقد أو الأصول النقدية الأخرى والسلع العينية والخدمات العينية التي تمنحها جهة لجهة أخرى وتخلو عادة من الأحكام المفروضة. وقد يكون المحوّل إما جهة أو فرداً. وفيما يتعلق بالهبات والتبرعات على شكل نقد أو أصول نقدية أخرى وسلع عينية، يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على الموارد التي تنطوي على منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة هو عادة استلام الهبة أو التبرع. وتتطرق الفقرات 98-103 أدناه إلى موضوع إثبات الهبات أو التبرعات على شكل خدمات عينية.

94. السلع العينية هي عبارة عن أصول ملموسة محولة إلى الجهة في معاملة غير تبادلية دون رسم ولكنها قد تخضع للأحكام المفروضة. وتتضمن المساعدات الخارجية المقدمة من قبل منظمات تطوير متعددة أو ثنائية الأطراف غالباً مكونًا من السلع العينية.

95. تُثبَت الهبات والتبرعات (باستثناء الخدمات العينية) كأصول وإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة وعندما يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بموثوقية. وفيما يتعلق بالهبات والتبرعات، يكون منح الهبة أو التبرع وتحويل الملكية النظامية متزامنين غالباً، وفي هذه الظروف لا يكون هناك شك بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستتدفق إلى الجهة.

96. تُثبَت السلع العينية كأصول عندما تُستَلَم السلع أو تكون هناك ترتيب ملزم لاستلام السلع. وفي حال استلام السلع العينية دون شروط مقترنة بها، فإن الإيراد يُثْبَت فوراً. وفي حال فرض شروط معينة، يُثْبت التزام، والذي يُخفَّض ويُثْبَت الإيراد عند تحقيق الشروط.

97. عند الإثبات الأولي، تُقاس الهبات والتبرعات بما في ذلك السلع العينية بقيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء، والذي يجوز التحقق منه بالرجوع إلى سوق نشط أو من خلال التثمين. ويتولى عادة عضو من مهنة التقييم يحمل مؤهلاً مهنياً معترفًا به وملائمًا تثمين قيمة الأصل. وفيما يتعلق بالعديد من الأصول، يكون التحقق من القيمة العادلة بسهولة من خلال الرجوع إلى الأسعار المعلنة في سوق نشطة وتتمتع بالسيولة. فعلى سبيل المثال يمكن الحصول على أسعار السوق الحالية عادة للأراضي والمباني غير المتخصصة والمركبات وأنواع عديدة من الآلات والمعدات.

الخدمات العينية

98. **قد تثبت الجهة الخدمات العينية كإيراد وكأصل، ولكن هذا ليس مطلوباً منها.**

.99 إن الخدمات العينية هي عبارة عن خدمات يقدمها الأفراد لجهات القطاع العام في معاملة غير تبادلية. وتلبي هذه الخدمات تعريف الأصل لأن الجهة تسيطر على أحد الموارد المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة. بالرغم من ذلك، تُستَهلَك هذه الأصول مباشرة، كما تُثبَت معاملة ذات قيمة مساوية لتعكس استهلاك هذه الخدمات العينية. فعلى سبيل المثال قد تثبت مدرسة حكومية تحصل على خدمات تطوعية من معاوني المعلمين، والتي يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، بزيادة في الأصل والإيراد وهبوط في الأصل والمصروف. وفي العديد من الحالات ستثبت الجهة مصروفاً فيما يخص استهلاك الخدمات العينية. بالرغم من ذلك، فقد تُستخدم الخدمات العينية أيضاً لإنشاء أصل معين، وفي هذه الحالة يتضمن المبلغ المثبت فيما يتعلق بالخدمات العينية في تكلفة الأصل قيد الإنشاء.

.100 قد تكون جهات القطاع العام هي جهات يُحول إليها خدمات عينية بموجب برامج تطوعية أو غير تطوعية يتم إدارتها للمصلحة العامة مثل:
أ. المساعدات الفنية من الحكومات أو المنظمات الدولية الأخرى؛ و
ب. قد يُطلب من الأشخاص المتهمين بارتكاب مخالفات أداء خدمة مجتمع لصالح جهة القطاع العام؛ و
ج. قد تحصل المستشفيات العامة على خدمات من المتطوعين؛ و
د. قد تحصل المدارس الحكومية على خدمات تطوعية من الآباء كمعاونين للمعلمين أو كأعضاء في مجلس الإدارة؛ و
ه. قد تحصل الحكومات المحلية على خدمات إطفاء حريق من متطوعين.

.101 لا تلبي بعض الخدمات العينية تعريف الأصل لأن الجهة لا تملك سيطرة كافية على الخدمات المقدمة. وفي ظروف أخرى، وقد تملك الجهة سيطرة على الخدمات العينية ولكنها قد تكون غير قادرة على قياسها بموثوقية، وبذلك فإنها تفشل في استيفاء ضوابط الإثبات كأصل. بالرغم من ذلك، قد تكون الجهات قادرة على قياس القيمة العادلة لخدمات عينية معينة، مثل الخدمات العينية المهنية أو الخدمات العينية الأخرى التي تتوافر خلافًا لذلك بسهولة في السوق الوطنية أو الدولية. ولدى تحديد القيمة العادلة لأنواع الخدمات العينية الموضحة في الفقرة 100، قد تتوصل الجهة إلى أن قيمة الخدمات ليست ذات أهمية نسبية. وفي العديد من الأمثلة، تُقدم الخدمات العينية من قبل أشخاص مدربين بشكل ضعيف أو غير مدربين، وتختلف بشكل أساسي عن الخدمات التي تستحوذها الجهة في حال عدم توافر الخدمات العينية.

.102 لا يقتضي هذا المعيار إثبات الخدمات العينية بسبب الشكوك العديدة التي تحيط بها، بما في ذلك القدرة على ممارسة السيطرة على الخدمات وقياس القيمة العادلة لهذه الخدمات. مع ذلك، تشجع الفقرة 108 على الإفصاح عن طبيعة ونوع الخدمات العينية المستلمة خلال فترة القوائم المالية. وكما هو حال جميع الإفصاحات، تكون الإفصاحات المتعلقة بالخدمات العينية فقط في حال كانت ذات أهمية نسبية. وبالنسبة لبعض جهات القطاع العام، تُعَدُّ الخدمات التي يقدمها المتطوعون غير ذات أهمية نسبية من حيث مقدارها ولكنها قد تكون ذات أهمية نسبية بحكم طبيعتها.

.103 لدى وضع سياسة محاسبية تتناول فئة من فئات الخدمات العينية، تُؤخذ في الحسبان عوامل مختلفة، بما في ذلك آثار الخدمات العينية على المركز المالي للجهة وأدائها وتدفقاتها النقدية. وقد يؤثر مدى اعتماد الجهة على فئة معينة من الخدمات العينية من أجل تحقيق أهدافها على السياسة المحاسبية التي تضعها الجهة لإثبات الأصول. فعلى سبيل المثال قد تميل جهة تعتمد على فئة معينة من الخدمات العينية من أجل تحقيق أهدافها إلى إثبات الخدمات العينية التي تستوفي تعريف الأصل وضوابط الإثبات كأصل. وعند تحديد ما إذا كان يجب إثبات فئة معينة من الخدمات العينية، فإنه يُنظر أيضاً إلى ممارسات الجهات المماثلة التي تعمل في بيئة مماثلة.

التعهدات

.104 التعهدات هي عبارة عن وعود غير واجبة النفاذ بتحويل أصول إلى جهة معينة. ولا تلبي التعهدات تعريف الأصل لأن الجهة المحوّل إليها لا تستطيع التحكم في وصول الجهة المحوّلة إلى المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات

المتوقعة التي ينطوي عليها البند المتعهد به. ولا تثبت الجهات البنود المتعهد بها كأصول أو إيراد. وإذا حُوِّلَ البند المتعهد به لاحقا إلى الجهة المحوّل إليها، يُثبَت كهبة أو تبرع وفقاً للفقرات 93-97 أعلاه. وقد تستدعي التعهدات الإفصاح عنها كأصول محتملة بموجب متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 19.

التحويلات المستلمة مقدماً

105. عندما تستلم الجهة موارد قبل أن يصبح ترتيب التحويل ملزماً، يتم إثبات الموارد كأصول عندما تستوفي تعريف الأصل وضوابط الإثبات كأصل. كما تثبت الجهة أيضاً التزاماً بقيمة الموارد التي تم الحصول عليها مقدماً إذا لم يكن ترتيب التحويل ملزماً. ولا تختلف التحويلات التي تُستلم مقدماً بشكل أساسي عن المقبوضات الأخرى المستلمة مقدماً، وبذلك يثبت التزام إلى أن يقع الحدث الذي يجعل ترتيب التحويل ملزماً ويتم الوفاء بجميع الشروط الأخرى بموجب الاتفاقية. وعندما يقع ذلك الحدث ويتم الوفاء بجميع الشروط الأخرى بموجب الاتفاقية، يتم تسوية الالتزام وإثبات الإيراد.

القروض الميسرة

105أ. القروض الميسرة هي القروض التي تستلمها الجهة بشروط أفضل من تلك السائدة في السوق. ويُعَدُّ الجزء من القرض الواجب السداد بالإضافة إلى دفعات الفائدة هو معاملة تبادلية وتكون المحاسبة عنه وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*. وتأخذ الجهة في الحسبان ما إذا كان أي فرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 29) هو إيراد غير تبادلي يجب المحاسبة عنه وفقاً لهذا المعيار.

105ب. عندما تحدد الجهة أن الفرق بين سعر المعاملة (متحصلات القرض) والقيمة العادلة للقرض عند الإثبات الأولي هو إيراد غير تبادلي، تثبت الجهة الفرق كإيراد، إلا إذا كان هناك التزام حالي، على سبيل المثال عندما ينتج التزام حالي من شروط محددة يفرضها المستلم على الأصول المحوّلة. وفي حال وجود التزام حالي، يُثبَت كالتزام. وعندما تفي الجهة بالالتزام الحالي، يُخفَّض الالتزام وإثبات مبلغ مساوٍ كإيراد.

الإفصاح

106. **يجب أن تفصح الجهة إما في صلب القوائم المالية أو في إيضاحاتها عما يلي:**
   - **أ. مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المثبت خلال الفترة حسب فئات رئيسة تبين بشكل منفصل ما يلي:**
     - **(1) الضرائب، مبينة الفئات الرئيسة للضرائب بشكل منفصل؛ و**
     - **(2) التحويلات، مبينة الفئات الرئيسة لإيراد التحويل بشكل منفصل.**
   - **ب. مبلغ الذمم المدينة المثبت فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي؛ و**
   - **ج. مبلغ الالتزام المثبت فيما يتعلق بالأصول المحوّلة الخاضعة لشروط معينة؛ و**
   - **ج(أ). مبلغ الالتزام المثبت فيما يخص القروض الميسرة التي تخضع للشروط المفروضة على الأصول المحوّلة؛ و**
   - **د. مبلغ الأصول المثبتة الخاضعة لقيود وطبيعة تلك القيود؛ و**
   - **ه. وجود أي مقبوضات مستلمة مقدماً تتعلق بمعاملات غير تبادلية، ومبالغ هذه المقبوضات؛ و**
   - **و. مبلغ أي التزامات معفاة.**

107. **يجب أن تفصح الجهة في إيضاحات القوائم المالية ذات الغرض العام عما يلي:**
   - **أ. السياسات المحاسبية المطبقة في إثبات الإيراد من المعاملات غير التبادلية؛ و**
   - **ب. الأساس المستخدم لقياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة الداخلة وذلك للفئات الرئيسة من الإيراد من معاملات غير تبادلية؛ و**
   - **ج. معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسة للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع الجهة قياسه بموثوقية خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة؛ و**

د. طبيعة ونوع الفئات الرئيسة للوصايا والهبات والتبرعات مبينة بشكل منفصل الفئات الرئيسة للسلع العينية المستلمة.

108. تُشجَّع الجهات على الإفصاح عن طبيعة ونوع الفئات الرئيسة للخدمات العينية المستلمة، بما في ذلك الفئات غير المثبتة. وسيحدد مدى اعتماد الجهة على فئة معينة من الخدمات العينية الإفصاحات التي تقوم بها فيما يتعلق بتلك الفئة.

109. تساعد الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 106 و107 الجهة المعدّة للقوائم المالية في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية كما هو موضح في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، والتي تتمثل في تقديم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات وإظهار مستوى مساءلة الجهة عن الموارد التي عهد لها بها.

110. يساعد الإفصاح عن الفئات الرئيسة للإيراد المستخدمين في إصدار أحكام مبنية على معرفة حول تعرض الجهة لتدفقات إيراد معينة.

111. تفرض الشروط والقيود حدوداً على استخدام الأصول، الأمر الذي يؤثر على عمليات الجهة. ويساعد الإفصاح عن (أ) مبلغ الالتزامات المثبت نتيجة للشروط (ب) ومبلغ الأصول الخاضعة للقيود المستخدمة في إصدار أحكام حول قدرة الجهة على استخدام أصولها وفق اختيارها. تُشجَّع الجهات على تفصيل المعلومات التي تقتضي الفقرة 106 (ج) الإفصاح عنها حسب الفئات.

112. تقتضي الفقرة 106(هـ) من الجهات الإفصاح عن وجود مقبوضات مستلمة مقدماً فيما يتعلق بالمعاملات غير التبادلية. وتنطوي هذه الالتزامات على مخاطرة تتمثل في أن تضطر الجهة إلى التضحية بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة في حال عدم وقوع الحدث الخاضع للضريبة أو في حال لم يصبح ترتيب التحويل ملزما. ويساعد الإفصاح عن المقبوضات المستلمة مقدماً المستخدمين في إصدار أحكام حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول الجهة.

113. كما هو مبين في الفقرة 68، ستكون الجهة قادرة في العديد من الحالات على قياس الأصول والإيراد الناتج من المعاملات الضريبية بموثوقية باستخدام النماذج الإحصائية مثلا. مع ذلك، قد تكون هناك ظروف استثنائية تكون فيها الجهة غير قادرة على قياس الأصول والإيرادات الناتجة بموثوقية إلى أن تنقضي فترة واحدة أو أكثر من فترات القوائم المالية منذ وقوع الحدث الخاضع للضريبة. وفي هذه الحالات، تقوم الجهة بإفصاحات عن طبيعة الفئات الرئيسة للضرائب التي لا يمكن قياسها بموثوقية، وبالتالي تُثْبَت خلال فترة القوائم المالية التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة. وتساعد هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مستنيرة حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول الجهة.

114. تتطلب الفقرة 107 (د) من الجهات القيام بإفصاحات حول طبيعة ونوع الفئات الرئيسة للهبات والتبرعات والوصايا التي حصلت عليها. وتُستَلَم التدفقات الداخلة للموارد حسب تقدير الجهة المحوّلة التي تعرض الجهة لمخاطرة احتمال تغير مصادر هذه الموارد بشكل مهم في فترات مستقبلية. وتساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مستنيرة حول الوضع المستقبلي لإيراد وصافي أصول الجهة.

115. عندما تستوفي الخدمات العينية تعريف الأصل وضوابط الإثبات كأصل، قد تختار الجهات إثبات هذه الخدمات العينية وقياسها بقيمتها العادلة. وتشجع الفقرة 108 الجهة على القيام بإفصاحات حول طبيعة ونوع جميع الخدمات العينية المستلمة سواء ثُبِتَتْ أم لا. وقد تساعد مثل هذه الإفصاحات المستخدمين في إصدار أحكام مبنية على (أ) معرفة مدى مساهمة هذه الخدمات في تحقيق أهداف الجهة خلال فترة القوائم المالية و(ب) اعتماد الجهة على هذه الخدمات من أجل تحقيق أهدافها في المستقبل.

أحكام انتقالية

116. [حذفت].

117. [حذفت].
118. [حذفت].
119. [حذفت].
120. [حذفت].
121. [حذفت].
122. [حذفت].
123. [حذفت].

تاريخ السريان

124. **يجب على الجهة أن تُطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترات تبدأ قبل ....، يجب أن تُفصح عن تلك الحقيقة.**

124أ.**[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].**

124ب.**[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].**

124ج.**[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].**

124د.**[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].**

124هـ.**[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 23].**

125. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 24

"عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 24 "عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية" في الفقرات 1-55. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 24 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 24 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 24 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. يتطلب هذا المعيار تضمين مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الموازنة في القوائم المالية الخاصة بالجهات التي يُطلب منها، أو تختار، إتاحة موازنتها أو (موازناتها) المعتمدة للعموم، وبالتالي تكون مساءلة عنها أمام العموم. ويتطلب هذا المعيار أيضًا إيضاح أسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية. وسيكفل الالتزام بمتطلبات هذا المعيار أن تقوم جهات القطاع العام بالتزاماتها حيال المساءلة وأن تعزز شفافية قوائمها المالية من خلال (أ) تبيان التزامها بالموازنة (الموازنات) المعتمدة التي تكون مساءلة عنها أمام العموم و(ب) عندما تُعَدُّ الموازنة (الموازنات) والقوائم المالية على نفس الأساس، تبيان أدائها المالي في تحقيق النتائج المستهدفة في الموازنة.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار.**

3. **ينطبق هذا المعيار على جهات القطاع العام التي يطلب منها أو تختار إتاحة موازنتها (موازناتها) المعتمدة للعموم.**

4. [حذفت].

5. لا يتطلب هذا المعيار إتاحة الموازنات المعتمدة للعموم، كما لا يتطلب أن تفصح القوائم المالية عن معلومات حول الموازنات المعتمدة غير المتاحة للعموم، أو عمل مقارنات معها.

6. في بعض الحالات، سوف تُجَمَّع الموازنات المعتمدة لتشمل جميع الأنشطة المسيطر عليها من قبل جهة قطاع عام. في حالات أخرى، فإنه قد يُطلَب إتاحة موازنات منفصلة معتمدة للعموم لبعض الأنشطة، مجموعة من الأنشطة، أو جهات مشمولة في القوائم المالية الخاصة بحكومة أو جهة أخرى في القطاع العام. ويمكن أن يحدث هذا (أ) عندما، على سبيل المثال، تشمل القوائم المالية لحكومة جهات حكومية أو برامج حكومية ذات استقلال تشغيلي وتقوم بإعداد الموازنات الخاصة بها، أو (ب) عندما تُعد الموازنة لقطاع الحكومة العامة للحكومة ككل. ويطبق هذا المعيار على جميع الجهات التي تعرض القوائم المالية عندما تُتَاح الموازنات المعتمدة للجهة، أو أجزاء منها، للعموم.

تعريفات

7. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>الأساس المحاسبي</u> تعني أساس الاستحقاق المحاسبي أو أساس النقد المحاسبي كما هما معرفان في معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام المبني على الأساس النقدي.

<u>الموازنة السنوية</u> تعني الموازنة المعتمدة لسنة واحدة. ولا تتضمن أي تقديرات مستقبلية أو توقعات منشورة لفترات تتعدى الفترة موضوع الموازنة.

اعتماد مالي هو تفويض ممنوح من السلطة التشريعية[1] لتخصيص أموال لأغراض محددة من قبل السلطة التشريعية أو سلطة مماثلة.

الموازنة المعتمدة تعني صلاحية الإنفاق المشتقة من الأنظمة، مشاريع أنظمة الاعتمادات المالية، الأوامر والمراسيم الحكومية، والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الموازنة.

الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد الموازنة يعني أساس الاستحقاق المحاسبي، الأساس النقدي المحاسبي، أو الأساس المحاسبي الآخر المطبق في إعداد الموازنة التي اعتمدتها الجهة التشريعية.

أساس مقارن يعني المبالغ الفعلية المعروضة على نفس الأساس المحاسبي، نفس أساس التصنيف في الموازنة المعتمدة، لنفس الجهات، ولنفس الفترة التي تغطيها الموازنة المعتمدة.

الموازنة النهائية هي الموازنة الأصلية، بعد تعديلها بجميع الاحتياطات، المبالغ المرحلة، التحويلات، المخصصات، الاعتمادات المالية الإضافية، والتغيرات الأخرى المعتمدة من قبل سلطة تشريعية أو سلطة أخرى مماثلة والمطبقة على الفترة موضوع الموازنة.

الموازنة المتعددة السنوات هي موازنة معتمدة لأكثر من سنة واحدة. ولا تتضمن تقديرات مستقبلية أو توقعات منشورة للفترات التي تتعدى فترة الموازنة.

الموازنة الأصلية هي الموازنة الأولية المعتمدة لفترة الموازنة.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الموازنات المعتمدة

8. تعكس الموازنة المعتمدة كما هي معرفة في هذا المعيار الإيرادات أو المقبوضات المتوقع أن تنشأ في فترة الموازنة السنوية أو فترة الموازنة المتعددة السنوات، بناءً على الخطط الحالية والأحوال الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الموازنة تلك، والمصروفات أو النفقات المعتمدة من قبل هيئة تشريعية[2]، تكون إما سلطة تشريعية أو سلطة أخرى ملائمة. ولا تُعَدُّ الموازنة المعتمدة تقديراً مستقبلياً، أو توقعاً مبنيًّا على افتراضات حول الأحداث المستقبلية والإجراءات الإدارية المحتملة التي ليست بالضرورة متوقع حدوثها. وبالمثل، تختلف الموازنة المعتمدة عن المعلومات المالية المتوقعة التي من المحتمل أن تكون على شكل تقدير، توقع، أو مزيج من كليهما؛ على سبيل المثال، تقدير لمدة سنة واحدة بالإضافة إلى توقع لمدة خمس سنوات.

9. في بعض الدول، يمكن إقرار الموازنات على أنها نظام كجزء من عملية الاعتماد. وفي دول أخرى، قد تُعتَمَد الموازنة دون أن تصبح الموازنة نظاماً. وأيًا كانت عملية الاعتماد، فإن الخاصية الأساسية في

[1] إن معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

[2] إن معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

الموازنات المعتمدة هي أن صلاحية سحب الأموال من خزينة الحكومة أو هيئة مماثلة والتي تتم لأغراض محددة ومتفق عليها تُمنَح من قبل هيئة تشريعية أعلى أو سلطة مختصة أخرى. تحدد الموازنة المعتمدة صلاحية الإنفاق في البنود المحددة في الموازنة. وتُعَدُّ صلاحية الإنفاق عمومًا هي الحد النظامي الذي يجب أن تعمل الجهة ضمنه. في بعض الدول، يمكن أن تكون الموازنة المعتمدة التي ستكون الجهة مساءلة عنها هي الموازنة الأصلية، في حين قد تكون في دول أخرى هي الموازنة النهائية.

10. إذا لم تُعتَمَد الموازنة قبل بداية فترة الموازنة، تكون الموازنة الأصلية هي الموازنة المُعتَمَدة أولًا لِتُطبَّقَ في سنة الموازنة.

الموازنة الأصلية والنهائية

11. يمكن أن تتضمن الموازنة الأصلية المبالغ المعتمدة المتبقية التي تُرَحَّل تلقائيًا من السنوات السابقة وفق النظام. على سبيل المثال، فإن عمليات إعداد الموازنة الحكومية قد تتضمن في بعض الدول نص نظامي يقضي بالترحيل التلقائي للاعتمادات المالية لتغطية ارتباطات السنوات السابقة. تتضمن الارتباطات التزامات مستقبلية محتملة مبنية على اتفاقية تعاقدية حالية. في بعض الدول، قد يُشارُ إليها كالتزامات أو أعباء، وتتضمن أوامر شراء وعقودًا معلقة لم تُستَلَم فيها بعد السلع أو الخدمات.

12. قد تكون الاعتمادات الإضافية ضرورية عندما لا تصور الموازنة الأصلية بشكل كاف متطلبات الإنفاق الناجمة، على سبيل المثال، عن الحرب أو الكوارث الطبيعية. بالإضافة إلى ذلك، قد يكون هناك نقص في الإيرادات المقدرة خلال الفترة، وقد يكون من الضروري إجراء تحويلات داخلية بين العناوين أو البنود الرئيسة للموازنة لمقابلة التغيرات في أولويات التمويل خلال السنة المالية. تبعًا لذلك، فإنه قد يتطلب الأمر اقتطاع الأموال المخصصة لجهة أو نشاط ما من المبلغ المخصص أصلًا للفترة من أجل المحافظة على الانضباط المالي. وتتضمن الموازنة النهائية جميع هذه التغيرات أو التعديلات المعتمدة.

المبالغ الفعلية

13. يستخدم هذا المعيار مصطلح فعلي أو المبلغ الفعلي للتعبير عن المبالغ الناتجة عن تنفيذ الموازنة. في بعض الدول، يمكن استخدام مصطلح نتائج الموازنة، تنفيذ الموازنة، أو مصطلحات مماثلة بنفس معنى فعلي أو المبلغ الفعلي.

عرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية

14. **مع مراعاة متطلبات الفقرة 21، يجب على الجهة أن تعرض مقارنة بين مبالغ الموازنة التي تُساءَل عنها أمام العموم والمبالغ الفعلية، إما في شكل قائمة مالية إضافية منفصلة أو كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية المعروضة حاليًا وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام. ويجب أن تعرض المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية بشكل منفصل لكل مستوى رقابي محدد من الجهة التشريعية:**
    - **أ. مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية؛**
    - **ب. المبالغ الفعلية على أساس مقارن؛ و**
    - **ج. بيان أسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية بين الموازنة التي تساءل عنها الجهة أمام العموم والمبالغ الفعلية، وذلك عن طريق الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، إلا إذا بُينت هذه الأسباب في وثائق أخرى متاحة للعموم صدرت مقترنة بالقوائم المالية، ومع وجود إشارة مرجعية إلى تلك الوثائق في الإيضاحات.**

15. يؤدي عرض القوائم المالية لمبالغ الموازنة الأصلية والنهائية والمبالغ الفعلية على أساس مقارن مع الموازنة التي تتاح للعموم إلى اكتمال دورة المساءلة من خلال تمكين مستخدمي القوائم المالية من تحديد ما إذا كان قد تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقًا للموازنة المعتمدة. ويمكن أيضًا عرض الفروقات بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة، سواءً كانت موازنة أصلية أو نهائية (وغالبًا ما يشار إليها في المحاسبة بالانحراف)، في القوائم المالية بغرض الاكتمال.

16. سيساعد بيان الفروقات ذات الأهمية النسبية بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة المستخدمين على فهم الأسباب وراء حالات الخروج ذات الأهمية النسبية عن الموازنة المعتمدة التي تُساءَل عنها أمام العموم.

17. قد يطلب من الجهة، أو قد تختار، إتاحة موازنتها الأصلية، موازنتها النهائية، أو كلتيهما للعموم. في الحالات التي يطلب فيها إتاحة الموازنة الأصلية والنهائية للعموم، فإن التشريع، اللوائح، أو سلطة أخرى تقدم غالبًا الإرشادات حول ما إذا كان بيان أسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية بين المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة الأصلية، أو المبالغ الفعلية ومبالغ الموازنة النهائية، هو أمر مطلوب وفقًا للفقرة 14(ج). وفي غياب أي من هذه الإرشادات، فإنه يمكن تحديد الفروقات ذات الأهمية النسبية بالإشارة إلى، مثلًا، (أ) الفروقات بين الموازنة الفعلية والأصلية من أجل التركيز على الأداء مقابل الموازنة الأصلية، أو (ب) الفروقات بين الموازنة الفعلية والنهائية من أجل التركيز على الالتزام بالموازنة النهائية.

18. في كثير من الحالات، تكون الموازنة النهائية مساوية للمبالغ الفعلية. وهذا نظراً لأن تنفيذ الموازنة يُراقَبُ خلال فترة التقرير، وتُعَدَّل الموازنة الأصلية قُدماً لتعكس الأوضاع المتغيرة، والظروف المتغيرة، والخبرات خلال فترة التقرير. وتتطلب الفقرة 29 من هذا المعيار الإفصاح عن توضيح أسباب التغيرات بين الموازنة الأصلية والنهائية. وستضمن تلك الإفصاحات، بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 14 أعلاه، أن تكون الجهات التي تتيح موازنتها (موازناتها) المعتمدة للعموم مساءلة أمام العموم عن أدائها مقابل الموازنة المعتمدة ذات الصلة وعن الالتزام بها.

19. تصدر عادة بالاقتران مع القوائم المالية مناقشات وتحليلات الإدارة، استعراض العمليات، أو التقارير المتاحة للعموم الأخرى التي تقدم تعليقاً على أداء وإنجازات الجهة خلال فترة القوائم المالية، بما في ذلك بيان أسباب أي فروقات ذات أهمية نسبية عن المبالغ موازنة. ووفقًا للفقرة 14(ج) من هذا المعيار، سيتم تضمين بيان أسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية بين المبالغ الفعلية والمقدرة في إيضاحات القوائم المالية، ما لم تكن (أ) متضمنة في تقارير أو وثائق متاحة للعموم أخرى صادرة بالاقتران مع القوائم المالية، و(ب) تحدد إيضاحات القوائم المالية التقارير أو الوثائق التي يوجد التفسير بها.

20. عندما تتُاح الموازنات المعتمدة للعموم فقط لبعض الجهات أو الأنشطة المضمنة في القوائم المالية، تنطبق متطلبات الفقرة 14 فقط على تلك الجهات أو الأنشطة المبينة في الموازنة المعتمدة. هذا يعني أنه عند إعداد موازنة، على سبيل المثال، فقط لقطاع الحكومة العامة لحكومة ككل معدة للقوائم المالية، فإن الإفصاحات المطلوبة وفق الفقرة 14 ستتم فقط فيما يخص قطاع الحكومة العامة للحكومة.

العرض والإفصاح

21. **يجب على الجهة أن تعرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية كأعمدة موازنة إضافية في القوائم المالية الرئيسة فقط عندما تُعد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن.**

22. يمكن عرض المقارنات بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية في قائمة مالية منفصلة (قائمة المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية أو قائمة بمسمى مماثل) تُضَمَّن في المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما

هي محددة في معيار المحاسبة للقطاع العام 1. وكبديل لذلك، عندما تُعد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن – أي، على نفس الأساس المحاسبي لنفس الجهة ولنفس فترة القوائم المالية، وتطبق نفس هيكل التصنيف – فإنه يمكن إضافة أعمدة إضافية إلى القوائم المالية الرئيسة الحالية المعروضة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام. وتبين هذه الأعمدة الإضافية مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية، وإذا اختارت الجهة ذلك، ستبين أيضاً الفروقات بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية.

23. عندما لا تُعد الموازنة والقوائم المالية على أساس مقارن، تُعرَضُ قائمة منفصلة للمقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية. في هذه الحالات، من أجل ضمان ألا يساء تفسير المعلومات المالية المعدة على أسس مختلفة، فإنه يمكن أن توضح القوائم المالية بشكل مفيد أن أساس إعداد الموازنة يختلف عن أساس إعداد القوائم المالية، وأن قائمة مقارنة مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية معدة على أساس الموازنة.

24. في تلك الدول التي تُعد فيها الموازنات على أساس الاستحقاق وتتضمن الموازنات المجموعة الكاملة من القوائم المالية، فإنه يمكن إضافة أعمدة بأرقام الموازنة إلى جميع القوائم المالية الرئيسة التي تتطلبها معايير المحاسبة للقطاع العام. في بعض الدول، قد تُعرَضُ الموازنات المعدة على أساس الاستحقاق في شكل معين فقط من القوائم المالية الأساسية التي تشكل المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما حددتها معايير المحاسبة للقطاع العام – على سبيل المثال، يمكن عرض الموازنة كقائمة للأداء المالي أو قائمة للتدفقات النقدية، مع تقديم معلومات إضافية في الجداول الداعمة. في هذه الحالات، يمكن تضمين الأعمدة الإضافية للموازنة في القوائم المالية الرئيسة المطبقة أيضًا في عرض الموازنة.

مستويات التجميع

25. قد تقدم وثائق الموازنة تفاصيل كثيرة حول أنشطة، برامج، أو جهات معينة. وغالبًا ما تُجمَّعُ هذه التفاصيل في فئات واسعة تحت العناوين الشائعة للموازنة، تصنيفات الموازنة، أو عناوين الموازنة لعرضها على هيئة تشريعية أو هيئة رسمية أخرى واعتمادها. وسيضمن الإفصاح عن مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية التي تتسق مع تلك الفئات العريضة ورؤوس أو عناوين الموازنة بأن تجرى المقارنات على مستوى رقابة الهيئة التشريعية أو رقابة هيئة رسمية أخرى محددة في وثائق الموازنة.

26. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*، بأن تقدم القوائم المالية معلومات يتوافر بها عددٌ من الخصائص النوعية، بما في ذلك أن تكون المعلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين في المساءلة واتخاذ القرارات، تعبر بموثوقية عن المركز المالي، الأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة، وتستوفي الخصائص النوعية الأخرى وتراعي القيود المفروضة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام.

27. في بعض الحالات، قد يكون من الضروري تجميع المعلومات المالية التفصيلية المتضمنة في الموازنات لعرضها في القوائم المالية وفقًا لمتطلبات هذا المعيار. وقد يكون هذا التجميع ضروريًا لتجنب المعلومات الزائدة ولتعكس المستويات الملائمة للرقابة التشريعية أو رقابة هيئة رسمية أخرى. ويتطلب تحديد مستوى التجميع حكماً مهنيًا. سيطبق ذلك الحكم في سياق أهداف هذا المعيار والخصائص النوعية لإعداد التقارير المالية كما هي مبينة في الفقرة 26 أعلاه وفي الملحق أ من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، الذي يلخص الخصائص النوعية للتقارير المالية.

28. قد تُعرض معلومات موازنة إضافية، بما في ذلك معلومات حول إنجازات الخدمات، في وثائق بخلاف القوائم المالية. وتشجّع الإشارة المرجعية في القوائم المالية إلى هذه الوثائق، وخصوصًا لربط بيانات الموازنة المالية والبيانات المالية الفعلية مع بيانات الموازنة غير المالية وإنجازات الخدمات.

التغيرات من الموازنة الأصلية إلى الموازنة النهائية

29. **يجب على الجهة أن تعرض تفسيراً حول ما إذا كانت التغييرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية هي نتيجة المناقلات بين أبواب الموازنة، أو نتيجة عوامل أخرى:**
   أ. من خلال الإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية؛ أو
   ب. في تقرير يصدر قبل صدور القوائم المالية، في نفس وقت صدورها، أو بالتزامن معها، ويجب أن يتضمن إشارة مرجعية للتقرير في إيضاحات القوائم المالية.

30. تتضمن الموازنة النهائية جميع التغيرات المعتمدة بموجب قرارات تشريعية أو من قبل سلطة مختصة أخرى لتعديل الموازنة الأصلية. وبالاتساق مع متطلبات هذا المعيار، ستدرج جهة القطاع العام في إيضاحات القوائم المالية أو في تقرير منفصل يُصْدَر قبل صدور القوائم المالية، بالاقتران معها، أو في نفس وقت صدورها، بياناً لأسباب التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية. ويتضمن بيان تلك الأسباب ما إذا كانت قد نشأت التغيرات، على سبيل المثال، نتيجة المناقلات بين نطاقات الموازنة الأصلية أو نتيجة لعوامل أخرى، مثل تغيرات في النطاقات الإجمالية للموازنة، بما في ذلك التغيرات في السياسات الحكومية. وغالبًا ما تقدم هذه الإفصاحات في تقرير مناقشة وتحليل الإدارة أو في تقرير مماثل عن العمليات يُصْدَر بالتزامن مع القوائم المالية، ولكن ليس كجزء منها. وتُضمَّن هذه الإفصاحات أيضًا في تقارير نتائج الموازنة الصادرة عن الحكومات من أجل التقرير عن تنفيذ الموازنة. وعندما تُقدم الإفصاحات في تقارير منفصلة بدلًا من تضمينها في القوائم المالية، ستتضمن إيضاحات القوائم المالية إشارة مرجعية إلى التقرير.

الأساس المقارن

31. **يجب عرض جميع المقارنات بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على أساس مقارن مع الموازنة.**

32. تُعرَضُ المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية وفق نفس الأساس المحاسبي (أساس الاستحقاق، أو الأساس النقدي، أو أي أساس آخر) المطبق في إعداد الموازنة المعتمدة، ووفق نفس أساس التصنيف المطبق في عرض الموازنة المعتمدة، ولنفس الجهات ونفس الفترة التي تغطيها الموازنة المعتمدة. وهذا يضمن أن يكون الإفصاح عن المعلومات حول الالتزام بالموازنة في القوائم المالية على نفس الأساس المستخدم في الموازنة نفسها. في بعض الحالات، قد يعني ذلك عرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية باستخدام أساس محاسبي مختلف عن الأساس المطبق في إعداد القوائم المالية، ولمجموعة من الأنشطة مختلفة عن تلك التي تغطيها القوائم المالية، وبشكل عرض أو تصنيف مختلف عن ذلك المطبق في القوائم المالية.

33. توحد القوائم المالية الجهات والأنشطة المسيطر عليها من قبل الجهة. وكما تبين في الفقرة 5، يمكن اعتماد موازنات منفصلة وجعلها متاحة للعموم لجهات فردية أو أنشطة معينة تتشكل منها القوائم المالية الموحدة. عند حدوث ذلك، فإنه قد يُعادُ تجميع الموازنات المنفصلة لعرضها في القوائم المالية وفقًا لمتطلبات هذا المعيار. وعندما تحدث عملية إعادة التجميع هذه، فإنها لا تنطوي على تغيرات أو تعديلات في الموازنات المعتمدة. ذلك لأن هذا المعيار يتطلب مقارنة المبالغ الفعلية مع مبالغ الموازنة المعتمدة.

34. قد تطبق الجهات أسساً محاسبية مختلفة لإعداد قوائمها المالية وموازناتها المعتمدة. على سبيل المثال، قد تطبق حكومة أساس الاستحقاق في قوائمها المالية والأساس النقدي في موازنتها. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يمكن أن تركز الموازنات على، أو تتضمن معلومات حول، الارتباطات بإنفاق الأموال في المستقبل والتغيرات في تلك الارتباطات، في حين أن القوائم المالية تقوم بالتقرير عن الأصول، والالتزامات، وصافي الأصول/حقوق الملكية، والإيرادات، والمصروفات، والتغيرات الأخرى في صافي الأصول/حقوق الملكية، والتدفقات النقدية. وبالرغم من ذلك، فإن الجهة المعدة للموازنة والجهة المعدة للقوائم المالية غالبًا ما تكون نفس الجهة. وبالمثل، فإنه عادة ما تنعكس الفترة التي تُعَدُّ الموازنة لها وأساس التصنيف المطبق في إعداد الموازنة على القوائم المالية. وسيضمن ذلك أن يسجل النظام المحاسبي المعلومات المالية ويقوم بالتقرير عنها بأسلوب يسهل مقارنة بيانات الموازنة والبيانات الفعلية لأغراض الإدارة والمساءلة، على سبيل المثال، من أجل مراقبة سير التقدم في تنفيذ الموازنة خلال فترة الموازنة وإعداد التقارير إلى الحكومة، والعموم، ومستخدمين آخرين على أساس ملائم وفي الوقت المناسب.

35. في بعض الدول، قد تُعَدُّ الموازنات على أساس نقدي أو أساس استحقاق يتسق مع نظام إعداد التقارير الإحصائية يشمل جهات وأنشطة مختلفة عن تلك التي تتضمنها القوائم المالية. على سبيل المثال، قد تركز الموازنات المعدة وفقاً لنظام إعداد تقارير إحصائية على قطاع الحكومة العامة، وتتضمن فقط الجهات التي تحقق الوظائف الأساسية أو غير السوقية للحكومة باعتبارها نشاطها الرئيس، في حين تبلّغ القوائم المالية عن جميع الأنشطة المسيطر عليها من قبل الحكومة، بما في ذلك الأنشطة التجارية للحكومة. ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 22، *الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة*، متطلبات الإفصاح في الإيضاحات عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة لجهة حكومية ككل معدة للقوائم المالية تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي وتختار إجراء هذه الإفصاحات. في العديد من الحالات، تشمل الإفصاحات التي تُقدم وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 22 نفس الجهات، الأنشطة، وأسس التصنيف المطبقة في الموازنات المعدة بالاتساق مع قطاع الحكومة العامة كما هو معرف في نماذج إعداد التقارير الإحصائية. في هذه الحالات، الإفصاحات التي تُقدم وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 22 ستسهل أيضًا عمل الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار.

36. في نماذج إعداد التقارير الإحصائية، قد يتضمن قطاع الحكومة العامة مستويات الحكومة الوطنية[3]، حكومة الولاية/ المنطقة[4]، والحكومة المحلية. وفي بعض الدول، الحكومة الوطنية قد (أ) تسيطر على حكومات الولايات/المناطق والحكومات المحلية، (ب) توحد تلك الحكومات في قوائمها المالية و(ج) تعد موازنة معتمدة تشمل جميع مستويات الحكومة الثلاثة وتتطلب إتاحتها للعموم. في هذه الحالات، تنطبق متطلبات هذا المعيار على القوائم المالية لتلك الجهات الحكومية الوطنية. وبالرغم من ذلك، عندما لا تسيطر الحكومة الوطنية على حكومات الولايات/المناطق أو الحكومات المحلية، فلن تُوَحَّد حكومات الولايات/المناطق أو الحكومات المحلية في قوائمها المالية. وبدلًا من ذلك، تُعَدُّ قوائم مالية منفصلة لكل مستوى من مستويات الحكومة. ستنطبق متطلبات هذا المعيار فقط على القوائم المالية للجهات الحكومية عندما تكون الموازنات المعتمدة الخاصة بالجهات والأنشطة التي تسيطر عليها، أو قطاعتها، متاحة للعموم.

الموازنات المتعددة السنوات

[3] إن معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[4] إن معايير المحاسبة الدولي للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

37. قد تعتمد بعض الحكومات والجهات الأخرى موازنات متعددة السنوات وتتيحها للعموم، بدلًا من موازنات سنوية منفصلة. وعادة ما تتضمن الموازنات المتعددة السنوات مجموعة من موازنات سنوية أو أهداف موازنات سنوية مستهدفة. وتعكس الموازنة المعتمدة لكل فترة سنوية مكونة تطبيق سياسات الموازنة المرتبطة بالموازنة المتعددة السنوات لتلك الفترة المكونة. وفي بعض الحالات، قد تسمح الموازنة متعددة السنوات بنقل الاعتمادات المالية غير المستخدمة في أي سنة فردية لسنة تالية.

38. قد تتبع الحكومات والجهات الأخرى ذات الموازنات متعددة السنوات مداخل مختلفة في تحديد موازنتها الأصلية والنهائية، معتمدة على كيفية تمرير موازنتها. فعلى سبيل المثال، فإنه يمكن أن تصادق حكومة على موازنة لفترة سنتين تحتوي على موازنتين سنويتين معتمدتين، وفي هذه الحالة تكون الموازنة الأصلية والنهائية المعتمدة لكل فترة سنوية قابلة للتحديد. وفي حال تم التفويض نظاميًا بإنفاق الاعتمادات المالية غير المستخدمة من السنة الأولى في الموازنة ذات السنتين خلال السنة الثانية، فستكون زيادة الموازنة الأصلية لفترة السنة الثانية بهذه المبالغ المرحلة. في الحالات النادرة التي تصادق فيها حكومة على موازنة لسنتين أو موازنة متعددة الفترات والتي لا تفصل بشكل محدد مبالغ الموازنة في كل فترة سنوية، قد يكون من الضروري الحكم في تحديد المبالغ المنسوبة لكل فترة سنوية في تحديد الموازنات السنوية لأغراض هذا المعيار. على سبيل المثال، قد تتضمن الموازنة الأصلية والنهائية المعتمدة للسنة الأولى من فترة السنتين أي اقتناء رأسمالي معتمد لفترة السنتين التي حدثت خلال السنة الأولى، إضافة إلى مبلغ بنود الإيرادات والنفقات المتكررة المنسوبة لتلك السنة. من ثم تُضَمَّن المبالغ التي لا يتوقع إنفاقها من الفترة السنوية الأولى في الموازنة الأصلية للفترة السنوية الثانية، وتشكل تلك الموازنة بالإضافة إلى أية تعديلات عليها الموازنة النهائية للسنة الثانية. عندما تُطبق الموازنات المتعددة السنوات، تُشجع الجهات على تقديم إفصاحات إضافية في الإيضاحات عن العلاقة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية خلال فترة الموازنة.

الإفصاح في الإيضاحات عن الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد الموازنة، فترتها ونطاقها

39. **يجب على الجهة أن توضح في إيضاحات القوائم المالية الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد الموازنة وأساس التصنيف المُطبق في الموازنة المعتمدة.**

40. قد يكون هناك اختلافات بين الأساس المحاسبي (النقد، الاستحقاق، أو تعديل معين عليه) المستخدم في إعداد وعرض الموازنة والأساس المحاسبي المستخدم في القوائم المالية. وقد تحدث هذه الاختلافات عندما يجمع النظام المحاسبي ونظام الموازنة المعلومات من وجهات نظر مختلفة – قد تركز الموازنة على التدفقات النقدية، أو التدفقات النقدية بالإضافة إلى التزامات معينة، في حين تعرض القوائم المالية التدفقات النقدية ومعلومات الاستحقاقات.

41. قد تختلف الأشكال وطرق التصنيف المطبقة في عرض الموازنة المعتمدة عن الأشكال المطبقة في القوائم المالية. وقد تصنف الموازنة المعتمدة البنود على نفس الأساس المُطبق في القوائم المالية، مثلًا، حسب الطبيعة الاقتصادية (تعويضات الموظفين، استخدام السلع أو الخدمات، إلخ)، أو الوظائف (الصحة، التعليم، إلخ). كبديل لذلك، قد تصنف الموازنة البنود حسب برامج محددة (مثلًا، الحد من الفقر أو مكافحة الأمراض المعدية) أو مكونات البرامج المرتبطة بأهداف نتائج الأداء (مثلًا، الطلاب المتخرجين من برامج التعليم العالي أو العمليات الجراحية التي تؤديها خدمات الطوارئ في المستشفيات)، والتي تختلف عن التصنيفات

المطبقة في القوائم المالية. إضافة إلى ذلك، قد تُعتَمَد موازنة متكررة للعمليات المستمرة (مثلًا، الصحة أو التعليم) بشكل منفصل عن موازنة رأسمالية لنفقات رأسمالية (مثلًا، البنية التحتية أو المباني).

42. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 من الجهات عرض معلومات، في إيضاحات القوائم المالية، عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المهمة المطبقة. الإفصاح عن الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد الموازنة وأساس التصنيف المطبق في إعداد وعرض الموازنات المعتمدة سوف يساعد المستخدمين في فهم العلاقة بين الموازنة والمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية بشكل أفضل.

43. **يجب على الجهة الإفصاح في إيضاحات القوائم المالية عن فترة الموازنة المعتمدة.**

44. تُعرَض القوائم المالية على الأقل سنويًا. وقد تعتمد الجهات على موازنات لفترة سنوية أو لفترة متعددة السنوات. سيساعد الإفصاح عن الفترة التي تغطيها الموازنة المعتمدة، عندما تختلف تلك الفترة عن الفترة التي تُغطيها القوائم المالية، مستخدمي تلك القوائم المالية على فهم العلاقة بين معلومات الموازنة ومقارنة الموازنة مع القوائم المالية بشكل أفضل. كما أن الإفصاح عن الفترة التي تغطيها الموازنة المعتمدة، عندما تكون تلك الفترة هي نفس الفترة التي تغطيها القوائم المالية، سوف يؤدي أيضًا دوراً تأكيدياً مفيداً، خاصة في الدول التي تُعَدُّ فيها أيضاً موازنات أولية وقوائم مالية أولية وتقارير أولية.

45. **يجب أن تحدد الجهة في إيضاحات القوائم المالية الجهات المتضمنة في الموازنة المعتمدة.**

46. تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام من الجهات إعداد وعرض القوائم المالية التي توحد جميع الموارد التي تسيطر عليها الجهة. وعلى مستوى الحكومة ككل، سوف تتضمن القوائم المالية المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام الجهات التي تعتمد على الموازنة وجهات القطاع العام التجارية المسيطر عليها من قبل الحكومة. مع ذلك، وكما اتضح في الفقرة 35، قد لا تشمل الموازنات المعتمدة المعدة وفقًا لنماذج إعداد التقارير الإحصائية عمليات الحكومة التي تُنفذ على أساس تجاري أو سوقي. واتساقًا مع متطلبات الفقرة 31، يجب أن تُعرض مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية على أساس مقارن. كما أن الإفصاح عن الجهات التي تشملها الموازنة سيمكن المستخدمين من تحديد الحد الذي تخضع به نشاطات الجهة لموازنة معتمدة، وكيف تختلف جهة الموازنة عن الجهة التي تعكسها القوائم المالية.

المطابقة بين المبالغ الفعلية المعدة على أساس مقارن، والمبالغ الفعلية المعروضة في القوائم المالية

47. **يجب مطابقة المبالغ الفعلية المعروضة على أساس مقارن مع الموازنة وفقًا للفقرة 31، عندما لا تُعد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن، مع المبالغ الفعلية التالية المعروضة في القوائم المالية، مع تحديد أي اختلافات في الأساس، الوقت، والجهة بشكل منفصل:**
   أ. إذا طُبق أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة، مجموع الإيرادات، مجموع المصروفات، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية؛ أو
   ب. إذا طُبق أساس آخر بخلاف أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة، صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية، والأنشطة التمويلية.

   ويجب الإفصاح عن المطابقة في صلب قائمة المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

48. يمكن تصنيف الاختلافات بين المبالغ الفعلية المحددة بالاتساق مع الأساس المقارن، والمبالغ الفعلية المثبتة في القوائم المالية، بشكل مفيد على النحو التالي:
أ. الاختلافات في الأساس، والتي يحدث عندما تُعد الموازنة المعتمدة على أساس بخلاف الأساس المطبق في إعداد القوائم المالية. على سبيل المثال، في حال إعداد الموازنة على الأساس النقدي أو على الأساس النقدي المعدل وإعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق؛
ب. الاختلافات الزمنية، والتي يحدث عندما تختلف الفترة التي تغطيها الموازنة عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية؛ و
ج. الاختلافات في الجهة، والتي يحدث عندما تحذف الموازنة برامج أو جهات تكون جزءًا من الجهة التي تُعَدُّ عنها القوائم المالية.

وقد يكون هناك أيضًا اختلافات في الأشكال وطرق التصنيف المطبقة في عرض القوائم المالية والموازنة.

49. سوف تمكن المطابقة المطلوبة وفق الفقرة 47 في هذا المعيار الجهة من الوفاء بالتزاماتها التي تساءل عنها بشكل أفضل، عن طريق تحديد المصادر الرئيسة للاختلاف بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة والمبالغ المثبتة في القوائم المالية. ولا يمنع هذا المعيار من مطابقة كل من المجاميع الرئيسة والمجاميع الفرعية، أو كل فئة من فئات البنود، المعروضة في مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية مع المبالغ المناظرة لها في القوائم المالية.

50. بالنسبة لبعض الجهات التي تطبق نفس الأساس المحاسبي في إعداد كل من وثائق الموازنة والقوائم المالية، سوف يطلب منها فقط تحديد الاختلافات بين المبالغ الفعلية في الموازنة والمبالغ المعادلة في القوائم المالية. ويحدث ذلك عندما تكون الموازنة (أ) مُعدة لنفس الفترة، (ب) تتضمن نفس الجهات، و(ج) تطبق نفس شكل العرض المستخدم في القوائم المالية. في هذه الحالات، لا يتطلب إجراء مطابقة. أما بالنسبة للجهات الأخرى التي تطبق نفس الأساس المحاسبي في الموازنة والقوائم المالية، قد يكون هناك اختلاف في شكل العرض، الجهة المعدة للقوائم المالية، أو فترة التقرير؛ على سبيل المثال، قد تطبق الموازنة المعتمدة تصنيف أو شكل عرض مختلف عن ذلك المستخدم في القوائم المالية، قد تتضمن فقط الأنشطة غير التجارية للجهة، أو قد تكون عبارة عن موازنة متعددة السنوات. ويكون إجراء المطابقة ضروريًا عندما يكون هناك اختلافات في طريقة العرض، الفترة الزمنية، أو الجهة بين الموازنة والقوائم المالية المعدة على نفس الأساس المحاسبي.

51. بالنسبة لتلك الجهات التي تستخدم الأساس النقدي المحاسبي (أو الأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل) في عرض الموازنة المعتمدة وتستخدم أساس الاستحقاق في قوائمها المالية، تُطابَق المجاميع الرئيسة المعروضة في قائمة المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية كما هي معروضة في قائمة التدفقات النقدية المعدّة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قائمة التدفقات النقدية*.

52. **لا يتطلب هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة وفقاً لمتطلبات المعيار.**

53. يتطلب هذا المعيار تضمين مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية في القوائم المالية الخاصة بالجهات التي تتيح موازنتها (موازناتها) المعتمدة للعموم. ولا يتطلب الإفصاح عن مقارنة المبالغ الفعلية للفترة السابقة مع المبالغ الموازنة لتلك الفترة، كما لا يتطلب الإفصاح عن تفسيرات للاختلافات بين المبالغ الفعلية والموازنة لتلك الفترة السابقة في القوائم المالية للفترة الحالية.

تاريخ السريان

54. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ......، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

54أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 24].**

54ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 24].**

54ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 24].**

55. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع* العام *المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض إعداد التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 26
"الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد* في الفقرات 1-127. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 26 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء،* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 26 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 26 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد الإجراءات التي تطبقها الجهة لتحديد ما إذا كان أصل مولد للنقد قد هبطت قيمته، وضمان إثبات خسائر الهبوط في القيمة. ويحدد هذا المعيار – أيضاً – متى ينبغي للجهة أن تعكس قيد خسارة الهبوط في القيمة، ويحدد الإفصاحات اللازمة.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول المولدة للنقد، باستثناء:**
   أ. **المخزون (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*)؛ و**
   ب. **الأصول التي تنشأ عن عقود الإنشاء (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*)؛ و**
   ج. **الأصول المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*؛ و**
   د. **العقارات الاستثمارية التي تم قياسها بالقيمة العادلة (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية*)؛ و**
   ه. **[حذفت].**
   و. **أصول الضريبة المؤجلة (أُنظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول أصول الضريبة المؤجلة)؛ و**
   ز. **الأصول التي تنشأ عن منافع الموظفين (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*)؛ و**
   ح. **[حذفت].**
   ط. **[حذفت].**
   ي. **الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي والتي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة* وتُقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛ و**
   ك. **تكاليف الاقتناء المؤجلة، والأصول غير الملموسة، التي تنشأ عن الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو معيار المحاسبة الوطني ذي العلاقة الذي يتناول عقود التأمين؛ و**
   ل. **[حذفت].**
   م. **الأصول المولدة للنقد الأخرى التي تكون المتطلبات المحاسبية للهبوط في قيمتها مُضمنة في معيار آخر.**

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. يجب على جهات القطاع العام التي تحتفظ بأصول غير مولدة للنقد، كما عُرفت في الفقرة 13، أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* على *مثل هذه* الأصول. ويجب على جهات القطاع العام، بخلاف جهات القطاع العام التجارية، التي تحتفظ بأصول مولدة للنقد، أن تطبق متطلبات هذا المعيار.

6. [حذفت].

7. [حذفت].

8. لا ينطبق هذا المعيار على المخزون، والأصول المولدة للنقد الناشئة عن عقود الإنشاء؛ لأن معايير المحاسبة للقطاع العام الحالية المنطبقة على هذه الأصول تحتوي على متطلبات لإثبات وقياس هذه

الأصول. ولا ينطبق هذا المعيار على أصول الضريبة المؤجلة، أو الأصول المتعلقة بمنافع الموظفين، أو تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن الحقوق التعاقدية للمؤمن بموجب عقود التأمين. ويتم تناول الهبوط في قيمة مثل هذه الأصول في معايير المحاسبة الدولية أو الوطنية ذات العلاقة. وبالإضافة إلى ذلك، لا ينطبق هذا المعيار على الأصول البيولوجية المتعلقة بنشاط زراعي والتي تقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. ويحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 27 – الذي يتناول الأصول البيولوجية المتعلقة بنشاط زراعي – على متطلبات القياس.

9. لا ينطبق هذا المعيار على أي أصول مالية تكون ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 29 الهبوط في قيمة هذه الأصول.

10. لا يتطلب هذا المعيار تطبيق اختبار الهبوط في القيمة على العقار الاستثماري الذي يُسجل بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 16. بموجب نموذج القيمة العادلة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 16، يُسجل العقار الاستثماري بالقيمة العادلة في تاريخ القوائم المالية ويُؤخذ في الحسبان أي هبوط في القيمة في تقييم العقار الاستثماري.

11. [حذفت].

12. الاستثمارات في:

أ. الجهات المسيطر عليها، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*؛ و

ب. الجهات الزميلة، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*؛ و

ج. الترتيبات المشتركة، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*،

هي أصول مالية مستثناة من نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29. وعندما تكون مثل هذه الاستثمارات – في طبيعتها – أصولاً مولدة للنقد، فإنه يتم التعامل معها بموجب هذا المعيار. وعندما تكون هذه الأصول – في طبيعتها – غير مولدة للنقد، فإنه يتم التعامل معها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

تعريفات

13. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>الوحدة المولدة للنقد</u> هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري وتولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى.

<u>المبلغ الممكن استرداده</u> هو القيمة العادلة للأصل أو الوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل أو الوحدة المولدة للنقد، أيهما أكبر.

<u>القيمة من الاستخدام لأصل مولد للنقد</u> هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الأصول المولدة للنقد

14. الأصول المولدة للنقد هي أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري. يولّد الأصل عائداً تجارياً عندما يُوَظَّف بطريقة متسقة مع تلك التي تطبقها جهة هادفة للربح. يشير الاحتفاظ بأصل لتوليد "عائد تجاري" إلى أن الجهة تنوي (أ) أن تولد تدفقات نقدية داخلة موجبة من الأصل (أو من الوحدة المولدة للنقد التي يكون الأصل جزءًا منها)، (ب) وأن تكسب عائداً تجارياً يعكس المخاطرة التي ينطوي عليها الاحتفاظ بالأصل. قد يكون الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري، حتى وإن كان الأصل لا يحقق هذا الهدف خلال فترة قوائم مالية معينة. وعلى العكس من ذلك، قد يكون الأصل غير مولد للنقد حتى وإن كان ينتج إيرادات معادلة للمصروفات أو يولد عائداً تجارياً خلال فترة قوائم مالية معينة. ما لم يتم النص على خلاف ذلك، فإن الإشارات إلى "أصل" أو "أصول" في الفقرات التالية من هذا المعيار هي إشارات إلى "أصل مولد للنقد" أو "أصول غير مولدة للنقد".

15. هناك عدد من الظروف التي يمكن أن تحتفظ فيها جهات القطاع العام ببعض أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري، على الرغم من أن غالبية الأصول لا يُحتفظ بها لذلك الغرض. فعلى سبيل المثال، قد يخصص مستشفى مبنى للمرضى الذين يدفعون رسوماً. وقد تعمل الأصول المولدة للنقد لجهة قطاع عام – بشكل مستقل – عن الأصول غير المولدة للنقد للجهة. فعلى سبيل المثال، قد يستوفي مكتب تسجيل صكوك العقارات رسوم تسجيل أراض – بشكل مستقل – عن إدارة شؤون الأراض.

16. في حالات معينة، قد يولد أصل تدفقات نقدية على الرغم من أن الهدف الرئيس من الاحتفاظ به هو لأغراض تقديم خدمة (إلى العموم). فعلى سبيل المثال، يُشَغَّل مرفق للتخلص من المخلفات لضمان التخلص الآمن من المخلفات الطبية التي تنتجها المستشفيات الحكومية، ولكن المرفق – أيضاً – يعالج كمية صغيرة من المخلفات الطبية التي تنتجها مستشفيات أخرى خاصة على أساس تجاري. تُعد معالجة مخلفات المستشفيات الخاصة نشاطاً عرضياً بالنسبة لأنشطة المرفق، ولا يمكن تمييز الأصول التي تولد تدفقات نقدية عن الأصول غير المولدة للنقد.

17. في حالات أخرى، قد يولد الأصل تدفقات نقدية ويستخدم – أيضاً – لأغراض غير توليد للنقد. فعلى سبيل المثال، يحتوي مستشفى عمومي على عشرة عنابر، تُستخدم تسعةٌ منها للمرضى الذين يدفعون رسوم على أساس تجاري، ويُستخدم العنبر الآخر للمرضى الذين لا يدفعون رسوم. يستخدم المرضى الذين يدفعون رسوم والمرضى الذين لا يدفعون رسوم مرافق المستشفى الأخرى – بشكل مشترك (على سبيل المثال مرافق العمليات). يلزم الأخذ في الحسبان إلى أي مدى يُحتفظ بالأصل بهدف توليد عائد تجاري لتحديد ما إذا كان ينبغي على الجهة أن تطبق أحكام هذا المعيار أو معيار المحاسبة للقطاع العام 21. إذا كان المكوّن غير المولد للنقد مكوّنا غير مهم بالنسبة للترتيب ككل – كما هو الحال في هذا المثال – فإن الجهة تطبق هذا المعيار وليس معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

18. في بعض الحالات، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري. وفي مثل هذه الحالات، يكون من الضروري تقويم أهمية التدفقات النقدية. وقد يصعب تحديد ما إذا كان المدى الذي يولد به الأصل التدفقات النقدية مهماً جداً بما يجعل هذا المعيار هو المنطبق وليس معيار المحاسبة للقطاع العام 21. ويلزم الحكم لتحديد أي المعيارين يجب تطبيقه. وتضع الجهة ضوابط بحيث تستطيع ممارسة ذلك الحكم – بشكل متسق – وفقاً لتعريف الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد، ووفقاً للإرشادات ذات العلاقة الواردة في الفقرات 14-17. وتتطلب الفقرة 114 من الجهة أن تُفصح عن الضوابط المستخدمة عند ممارسة هذا الحكم. وعلى الرغم من ذلك، بالنظر إلى الأهداف

العامة لمعظم جهات القطاع العام، فهناك افتراض مسبق أن الأصول هي غير مولدة للنقد، وبناءً عليه ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21.

18أ. لأغراض الهبوط في القيمة، تُعَدُّ الشهرة أصلاً مولداً للنقد. لا تولد الشهرة منافع اقتصادية – بشكل مستقل – عن الأصول الأخرى، ويُجرى اختبار هبوط في القيمة لها كجزء من مجموعة أصول. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 21 تقويم الأصول الفردية. تُثبت الشهرة – فقط – عندما ينشأ عنها تدفقات نقدية داخلة أو انخفاضات في صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة. ولا تُثبت شهرة فيما يتعلق بالخدمات الممكنة التي لا ينشأ عنها تدفقات نقدية ذات علاقة. ويتضمن مبلغ الخدمات الممكن استرداده المستخدم لتقويم الهبوط في معيار المحاسبة للقطع العام 21، خدمات ممكنة. وتبعاً لذلك، تطبق الجهة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان هناك هبوط في قيمة الشهرة.

الاستهلاك

19. الاستهلاك والاستنفاد هما التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي. وفي حال الأصل غير الملموس، يُستخدم مصطلح "الاستنفاد" عموماً بدلاً من مصطلح "الاستهلاك". ولكلا المصطلحين المعنى نفسه.

الهبوط في القيمة

20. يعرف هذا المعيار "الهبوط في القيمة" بأنه خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة للأصل، بما يزيد ويُعَلَّى على الإثبات المنتظم لخسارة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة للأصل من خلال الاستهلاك. وبناءً عليه، يعكس الهبوط في القيمة انخفاضاً في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات الممكنة التي ينطوي عليها الأصل بالنسبة للجهة التي تسيطر عليه. فعلى سبيل المثال، قد يكون لبلدية مبنى مواقف يُستخدم حالياً 25% من سعته. ويُحتفظ به لأغراض تجارية، وقد قدرت الإدارة أنه يولد معدل عائد تجاري عندما يكون مستوى الاستخدام عند 75% من سعته فأعلى. ولم يرافق الانخفاض في الاستخدام زيادة مهمة في رسوم مواقف السيارات. يُعَدُّ الأصل قد هبطت قيمته لأن قيمته الدفترية تتجاوز المبلغ الممكن استرداده منه.

تحديد الأصل الذي ربما قد هبطت قيمته

20أ تحدد الفقرات 21-30 متى يجب أن يُحدد المبلغ الممكن استرداده. وتستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد. ويتكون الجزء المتبقي من هذا المعيار مما يلي:

أ. تحدد الفقرات 31-70 متطلبات قياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات – أيضاً – مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي ووحدة مولدة للنقد.

ب. تحدد الفقرات 71-97 متطلبات إثبات وقياس خسائر الهبوط في القيمة. وتتناول الفقرات 71-75 إثبات وقياس خسائر الهبوط في القيمة للأصول الفردية بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات 76-97 إثبات وقياس خسائر الهبوط في القيمة للوحدات المولدة للنقد والشهرة.

ج. تحدد الفقرات 98-105 متطلبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة المثبتة في فترات سابقة لأصل أو وحدة مولدة للنقد. ومرة أخرى، تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد. وُحددت متطلبات إضافية للأصل الفردي في الفقرات 106-109، وللوحدة المولدة للنقد في الفقرتين 110-111، وللشهرة في الفقرتين 111أ-111ب.

د. تحدد الفقرتان 112-113 متطلبات إعادة تصنيف الأصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد أو من أصل غير مولد للنقد إلى أصل مولد للنقد.

ه. تحدد الفقرات 114-122أ المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول خسائر الهبوط في القيمة وعكس قيد خسائر الهبوط في القيمة للأصول والوحدات المولدة للنقد. وتحدد الفقرات 123-125

متطلبات إفصاح إضافية للوحدات المولدة للنقد التي خُصِّصَت لها شهرة أو أصول غير ملموسة ذات أعمار إنتاجية غير محدودة لأغراض اختبار الهبوط في القيمة.

21. يكون الأصل قد هبطت قيمته عندما تتجاوز قيمته الدفترية المبلغ الممكن استرداده منه. تحدد الفقرات 25–27 بعض المؤشرات على أن خسارة الهبوط في القيمة ربما قد حدثت. وإذا كانت أي من هذه المؤشرات موجودة، فإن الجهة مُطالبة بإجراء تقدير رسمي للمبلغ الممكن استرداده. وباستثناء الظروف الموضحة في الفقرة 23، فإن هذا المعيار لا يتطلب من الجهة أن تجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده إذا لم يوجد مؤشر على خسارة الهبوط في القيمة.

22. **يجب على الجهة أن تُقَوِّم – في كل تاريخ للقوائم المالية – ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجوداً، فيجب على الجهة أن تقدر المبلغ الممكن استرداده من الأصل.**

23. **بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على الهبوط في القيمة، فإنه يجب على الجهة – أيضًا – أن:**
أ. **تجري – سنوياً – اختبار هبوط في القيمة للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي غير المحدود أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد بمقارنة قيمته الدفترية بالمبلغ الممكن استرداده منه. ويمكن إجراء اختبار الهبوط في القيمة هذا في أي وقت خلال فترة القوائم المالية، شريطة أن يُجرَى في الوقت نفسه من كل سنة. ويمكن إجراء اختبار الهبوط في القيمة لأصول غير ملموسة مختلفة في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان مثل هذا الأصل غير الملموس أُثبت أولياً خلال فترة القوائم المالية الحالية، فإنه يجب إجراء اختبار هبوط في القيمة لذلك الأصل غير الملموس قبل نهاية فترة القوائم المالية الحالية.**
ب. **تجري – سنوياً – اختبار هبوط في القيمة للشهرة التي تُقتنى في استحواذ وفقاً للفقرات 90أ-90س.**

24. إن قدرة أصل غير ملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات ممكنة كافية لاسترداد قيمته الدفترية تكون – عادة – خاضعة لعدم التأكد قبل أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام بدرجة أكبر مما تكون عليه بعد أن يكون متاحاً للاستخدام. وبالتالي، فإن هذا المعيار يتطلب من الجهة أن تُجري، على الأقل سنوياً، اختبار هبوط للقيمة الدفترية للأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام بعد.

25. **عند تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات التالية كحد أدنى:**

المصادر الخارجية للمعلومات
أ. **خلال الفترة، قد انخفضت القيمة السوقية للأصل بشكل مهم بأكثر من الانخفاض الذي من شأن الجهة توقعه كنتيجة مرور الوقت أو الاستخدام العادي؛ و**
ب. **قد حدثت خلال الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة في البيئة التقنية أو بيئة السوق أو البيئة الاقتصادية أو البيئة النظامية التي تعمل فيها الجهة، أو في السوق المكرس لها الأصل، ولها أثر سلبي على الجهة؛ و**
ج. **قد زادت خلال الفترة أسعار الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات، ومن المرجح أن تؤثر تلك الزيادات على معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام للأصل وتخفض المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية؛ و**

المصادر الداخلية للمعلومات
د. **توفر دليل على تقادم الأصل أو تلفه مادياً؛ و**
ه. **قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة في المدى الذي يستخدم به أو يتوقع أن يستخدم به الأصل، أو في الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل، ولها أثر سلبي على الجهة. تتضمن هذه التغيرات أن يصبح الأصل عاطلا، وخطط**

لعدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها، وخطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً، وإعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل على أنه محدود بدلاً من كونه غير محدود؛ و

و. **اتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة قابلة للاستخدام؛ و**

ز. **توفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ، أو سيكون أسوأ، بكثير مما كان متوقعاً.**

26. إن القائمة الواردة في الفقرة 25 ليست حصرية. ويمكن أن تحدد الجهة مؤشرات أخرى على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، وهذه المؤشرات – أيضاً – من شأنها أن تتطلب من الجهة أن تحدد المبلغ الممكن استرداده للأصل.

27. الدليل من التقارير الداخلية الذي يشير إلى أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته يتضمن وجود:

أ. تدفقات نقدية لاقتناء الأصل، أو احتياجات نقدية لاحقة لتشغيله أو صيانته، هي أعلى بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

ب. صافي تدفقات نقدية فعلية أو *فائض أو* عجز فعلي متدفق من الأصل أسوأ بكثير من تلك المقدرة ابتداءً؛ أو

ج. انخفاض كبير في صافي التدفقات النقدية المقدرة أو الفائض المقدر المتوقع تدفقها من الأصل، أو زيادة كبيرة في الخسارة المقدرة المتوقع تدفقها من الأصل؛ أو

د. عجوزات أو صافي تدفقات نقدية خارجة للأصل، عندما تُجمع مبالغ الفترة الحالية مع المبالغ المقدرة للمستقبل.

28. كما أُشير إليه في الفقرة 23، يتطلب هذا المعيار أن يُجرى – على الأقل سنوياً – اختبار هبوط في قيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود أو الأصل غير الملموس غير المتاح بعد للاستخدام. وبغض النظر عن متى تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة 23، فإن مفهوم الأهمية النسبية ينطبق عند تحديد ما إذا كان يلزم تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا أظهرت حسابات سابقة أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر بشكل مهم من قيمته الدفترية، فلا يلزم الجهة أن تعيد تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل إذا لم تكن قد وقعت أحداث من شأنها أن تزيل ذلك الفرق. وبالمثل، قد يظهر التحليل السابق أن المبلغ الممكن استرداده من الأصل ليس حساساً لواحد (أو أكثر) من المؤشرات المدرجة في الفقرة 25.

29. توضيحاً للفقرة 28، إذا ارتفع أسعار الفائدةفي السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات خلال الفترة، فإن الجهة غير مُطالبة بأن تجري تقديراً رسمياً للمبلغ الممكن استرداده من الأصل في الحالات التالية:

أ. إذا كان من غير المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام للأصل بالزيادة في معدلات السوق هذه. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون للزيادات في أسعار الفائدة قصيرة الأجل أثر ذو أهمية نسبية على معدل الخصم المستخدم لأصل عمره الإنتاجي المتبقي الطويل.

ب. إذا كان من المرجح أن يتأثر معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام للأصل بالزيادة في معدلات السوق هذه، ولكن تحليل الحساسية السابق للمبلغ الممكن استرداده يظهر أنه:

(1) من غير المرجح أن يكون هناك انخفاضٌ ذو أهمية نسبية في المبلغ الممكن استرداده؛ لأن التدفقات النقدية المستقبلية من المرجح – أيضاً – أن تزيد (مثلاً، في بعض الحالات، قد تكون الجهة قادرة على أن تبرهن على أنها تعدل إيراداتها (بشكل رئيس الإيرادات التبادلية) لتعوض عن أيّ زيادة في معدلات السوق)؛ أو

(2) من غير المرجح أن ينتج عن الانخفاض في المبلغ الممكن استرداده خسارة هبوط في القيمة ذات أهمية نسبية.

30. إذا كان هناك مؤشر على أن أصلاً ما ربما قد هبطت قيمته، فإن هذا قد يشير إلى أنه يلزم مراجعة وتعديل

العمر الإنتاجي المتبقي، أو طريقة الاستهلاك (الاستنفاد)، أو القيمة المتبقية للأصل وفقاً للمعيار المنطبق على الأصل، حتى لو لم تُثْبَتْ خسارة هبوط في قيمة الأصل.

قياس المبلغ الممكن استرداده

31. يعرّف هذا المعيار "المبلغ الممكن استرداده" على أنه القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل، أيهما أكبر. وتحدد الفقرات 32–70 متطلبات قياس المبلغ الممكن استرداده. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنها تنطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد.

32. ليس من الضروري دائماً تحديد كل من القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة من الاستخدام للأصل. إذا كان أي من هذين المبلغين يتجاوز القيمة الدفترية للأصل، فالأصل لم تهبط قيمته وليس من الضروري تقدير المبلغ الآخر.

33. قد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع حتى لو لم يكن الأصل متداولاً في سوق نشط. وبالرغم من ذلك، أحياناً سيكون من غير الممكن تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع نظراً لأنه ليس هناك أساس لإجراء تقدير موثوق[1] للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا. في هذه الحالة، يمكن أن تستخدم الجهة القيمة من الاستخدام للأصل على أنها المبلغ الممكن استرداده من الأصل.

34. إذا لم يكن هناك سبب يدعو إلى اعتقاد أن القيمة من الاستخدام للأصل تتجاوز بقدر ذي أهمية نسبية قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فيمكن استخدام القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع على أنها المبلغ الممكن استرداده من الأصل. وغالباً ما يكون هذا هو الحال بالنسبة للأصل المحتفظ به للاستبعاد. وهذا نظراً لأن القيمة من الاستخدام للأصل المحتفظ به للاستبعاد تتكون – بشكل رئيس – من صافي متحصلات الاستبعاد، لأن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل إلى حين استبعاده من المرجح أن تكون غير ذات أهمية.

35. يُحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل الفردي، ما لم يكن الأصل لا يولد لتدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكل كبير من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى. وإذا كان هذا هو الحال، فيُحدد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي لها الأصل (انظر: الفقرات 85-90) إلا إذا:
    أ. كانت القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أكبر من قيمته الدفترية؛ أو
    ب. كان الأصل جزءًا من وحدة مولدة للنقد، ولكنه قادر على توليد تدفقات نقدية بشكل فردي، وفي هذه الحالة يمكن تقدير القيمة من الاستخدام للأصل على أنها قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، ويمكن تحديد القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع.

36. في بعض الحالات، قد توفر التقديرات والمتوسطات والطرق الحسابية المختصرة تقريبات معقولة للعمليات الحسابية المفصلة لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام.

---

1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

قياس المبلغ الممكن استرداده من الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود

37. تتطلب الفقرة 23 أن يُجْرَى – سنوياً – اختبار هبوط في القيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود بمقارنة قيمته الدفترية بمبلغه الممكن استرداده، بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على أن قيمته ربما قد هبطت. وبالرغم من ذلك، يمكن أن يُستخدم أحدث حساب تفصيلي للمبلغ الممكن استرداده من مثل هذا الأصل تم القيام به في فترة سابقة في اختبار الهبوط لذلك الأصل في الفترة الحالية، شريطة أن تُستوفى جميع الضوابط التالية:

أ. لم تتغير الأصول والالتزامات المكونة للوحدة المولدة للنقد بشكلٍ مهم منذ أحدث حساب تم القيام به للمبلغ الممكن استرداده وذلك إذا كان الأصل غير الملموس لا يولّد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى وأنه بالتالي يُجْرَى اختبار الهبوط في قيمته كجزء من وحدة المولد النقد التي ينتمي إليها؛ و

ب. أسفر أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده عن مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للأصل بهامش كبير؛ و

ج. ضعف احتمال أن يكون المبلغ الممكن استرداده الذي يتم تحديده حالياً أقل من القيمة الدفترية للأصل، وذلك استناداً إلى تحليل الأحداث التي وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده.

القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

38. إن أفضل دليل على القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع هو سعر في اتفاقية بيع ملزمة في معاملة تبادلية تتم على أساس التصرف الحر، مطروحاً منه التكاليف الإضافية التي تُعزى – بشكل مباشر – إلى استبعاد الأصل.

39. إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة ولكن الأصل متداول في سوق نشطة، تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي سعر السوق للأصل مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد. ويكون سعر السوق المناسب – عادة – هو سعر الطلب الحالي. وعندما لا تتوفر أسعار الطلب الحالية، قد توفر أحدث معاملة أساساً يستمد منه تقدير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، شريطة أنه لم يكن هناك تغير مهم في الظروف الاقتصادية بين تاريخ المعاملة والتاريخ الذي يُجرى فيه التقدير.

40. إذا لم تكن هناك اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشطة للأصل، فإن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع تستند إلى أفضل المعلومات المتوفرة التي تعكس المبلغ الذي كان يمكن للجهة أن تحصل عليه، في تاريخ القوائم المالية، من استبعاد الأصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا، بعد طرح تكاليف استبعاده. عند تحديد هذا المبلغ، تأخذ الجهة في الحسبان نتيجة معاملات حديثة لأصول مماثلة ضمن الصناعة نفسها. لا تعكس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بيعاً إجباريا.

41. تُطرح تكاليف الاستبعاد، بخلاف تلك التي قد أُثبتت على أنها التزامات، عند تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. من أمثلة هذه التكاليف القانونية، ورسوم التصديق وضرائب المعاملات المماثلة، وتكاليف إزالة الأصل، والتكاليف الإضافية المباشرة لتهيئة الأصل لحالة البيع. وبالرغم من ذلك، فإن منافع إنهاء الخدمة والتكاليف المرتبطة بتخفيض أو إعادة تنظيم أعمال بعد استبعاد الأصل، ليست تكاليف إضافية مباشرة لاستبعاد الأصل.

42. أحيانًا من شأن استبعاد أصل أن يتطلب أن يتحمل المشتري التزاماً، وتكون هناك قيمة عادلة واحدة فقط مطروحاً منها تكاليف البيع متاحة لكل من الأصل والالتزام. توضح الفقرة 89 كيفية معالجة مثل هذه الحالات.

القيمة من الاستخدام

43. **يجب أن تنعكس العناصر التالية في حساب القيمة من الاستخدام للأصل:**
أ. **تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل؛ و**
ب. **التوقعات عن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية؛ و**
ج. **القيمة الزمنية للنقود، المعبر عنها بسعر الفائدة الخالي من المخاطر الحالي في السوق؛ و**
د. **ثمن تحمل حالة عدم التأكد المصاحبة للأصل؛ و**
ه. **العوامل الأخرى، مثل ضعف السيولة التي كان سيعكسها المشاركون في السوق في تسعير التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل.**

44. يتضمن تقدير القيمة من الاستخدام للأصل الخطوات التالية:
أ. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي يمكن الحصول عليها أو دفعها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في النهاية؛ و
ب. تطبيق معدل الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية.

45. يمكن أن تنعكس العناصر المحددة في الفقرة 43 (ب)، (د)، (هـ) إما كتعديلات على التدفقات النقدية المستقبلية أو تعديلات على معدل الخصم. وأيا كان المدخل الذي تطبقه الجهة لتعكس التوقعات بشأن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية، فإن النتيجة يجب أن تعكس القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، أي المتوسط المرجح لجميع النتائج المحتملة. وتوفر إرشادات التطبيق إرشادات إضافية على استخدام أساليب القيمة الحالية في قياس القيمة من الاستخدام للأصل.

أساس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

46. **يجب على الجهة عند قياس القيمة من الاستخدام:**
أ. إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقدير للإدارة لسلسة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. ويجب إعطاء وزن أكبر للدليل الخارجي؛ و
ب. إسناد توقعات التدفقات النقدية إلى أحدث الموازنات المالية/ التوقعات المالية المعتمدة من قبل الإدارة، ولكن يجب أن تستبعد أي تدفقات نقدية مستقبلية داخلة أو خارجة مقدرة يتوقع أن تنشأ عن عمليات إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو تعزيز أداء الأصل. ويجب أن تغطي التوقعات المستندة إلى هذه الموازنات/ التوقعات فترة خمس سنوات كحد أقصى، ما لم يكن يمكن تبرير فترة أطول؛ و
ج. تقدير توقعات التدفقات النقدية لما بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/ التوقعات عن طريق استكمال التوقعات المستندة إلى الموازنات/ التوقعات استقرائياً باستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة، ما لم يمكن تبرير معدل متزايد. ولا يجوز أن يزيد معدل النمو هذا عن متوسط معدل النمو في المدى الطويل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها الجهة، أو للسوق الذي يُستخدم فيه الأصل، ما لم يكن يمكن تبرير معدل أعلى.

47. تُقوِّم الإدارة معقولية الافتراضات التي تستند إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية عن طريق فحص أسباب الاختلافات بين توقعات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية. ويجب على الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات التي استندت إليها توقعاتها الحالية للتدفقات النقدية متسقة مع النتائج الفعلية السابقة، شريطة أن تجعل تأثيرات الأحداث أو الظروف اللاحقة التي لم تكن قائمة عند توليد تلك التدفقات النقدية ذلك مناسباً.

48. لا تتاح، بشكل عام، موازنات/ توقعات تفصيلية وصريحة وموثوقة للتدفقات النقدية المستقبلية لفترات أطول من خمس سنوات. ونظراً لهذا، فإن تقديرات الإدارة للتدفقات النقدية المستقبلية تكون مستندة إلى أحدث الموازنات/ التوقعات لخمس سنوات كحد اقصى. يمكن أن تستخدم الإدارة توقعات تدفقات نقدية

مستندة إلى موازنات/ توقعات مالية لفترة أطول من خمس سنوات إذا كانت واثقة من أن تلك التوقعات موثوقة، وكانت قادرة على أن تبرهن على قدرتها، استنادا إلى الخبرة السابقة، على توقع التدفقات النقدية بدقة على مدى تلك الفترة الأطول.

49. تقدر توقعات التدفقات النقدية حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل عن طريق استكمال توقعات التدفقات النقدية المستندة إلى موازنات تقديرية/ توقعات مالية استقرائياً باستخدام معدل نمو للسنوات اللاحقة. ويكون هذا المعدل ثابتاً أو متناقصاً مالم تكن الزيادة في المعدل متفقة مع معلومات موضوعية عن أنماط على مدى دورة عمر منتج أو صناعة. وإذا كان مناسباً، فإن معدل النمو يكون صفرا أو سالباً.

50. عندما تكون الظروف مواتية، قد يدخل السوق منافسون ويقيدون النمو. بناءً عليه، سوف تجد الجهات صعوبة في تجاوز متوسط معدل النمو التاريخي على المدى الطويل (قل، عشرين عاماً) للمنتجات، أو الصناعات، أو الدولة أو الدول التي تعمل فيها الجهة، أو للسوق التي يُستخدم فيها الأصل.

51. عند استخدام معلومات من الموازنات المالية/التوقعات المالية، فعلى الجهة أن تنظر فيما إذا كانت المعلومات تعكس افتراضات معقولة ومؤيدة وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون قائمة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

52. **يجب أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:**
   أ. **توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل؛ و**
   ب. **توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي تُتَكَبَّد بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الداخلة من الاستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام) ويمكن أن تُعزى، أو تُخصص على أساس معقول ومتسق، بشكل مباشر إلى الأصل؛ و**
   ج. **صافي التدفقات النقدية، إن وجدت، التي سيتم استلامها (أو دفعها) مقابل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.**

53. تعكس تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ومعدل الخصم افتراضات متسقة عن الزيادات في الأسعار التي تعزى إلى التضخم العام. بناءً عليه، إذا كان معدل الخصم يتضمن أثر الزيادات في الأسعار التي تعزى إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية تُقدر بقيم اسمية. وإذا كان معدل الخصم لا يتضمن أثر الزيادات في السعر التي تعزى إلى التضخم العام، فإن التدفقات النقدية المستقبلية تقدر بقيم حقيقية (لكنها تتضمن زيادات أو انخفاضات مستقبلية في أسعار محددة).

54. تتضمن توقعات التدفقات النقدية الخارجة تلك التدفقات لمقابلة الخدمة اليومية للأصل إضافة إلى المصروفات الإضافية المستقبلية التي يمكن أن تعزى بشكل مباشر أو تخصص على أساس معقول ومتسق، إلى استخدام الأصل.

55. عندما لا تتضمن القيمة الدفترية للأصل بعدُ جميع التدفقات النقدية الخارجة التي ستُتَكَبَّد قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع، فإن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة يتضمن تقديراً لأي تدفق نقدي خارج إضافي يتوقع تكبده قبل أن يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام أو البيع. فعلى سبيل المثال، هذا هو الحال بالنسبة لمبنى قيد الإنشاء أو لمشروع تطوير لم يُستكمل بعد.

56. لتجنب الاحتساب المزدوج، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تتضمن:
   أ. التدفقات النقدية الداخلة من الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصل قيد الفحص (على سبيل المثال، الأصول المالية مثل الذمم المدينة)؛ و
   ب. التدفقات النقدية الخارجة التي تتعلق بتعهدات مُثبَتة على أنها التزامات (على سبيل المثال، الذمم الدائنة، أو معاشات التقاعد، أو المخصصات).

57. **يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل في حالته الراهنة. ولا يجوز أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المقدرة الداخلة أو الخارجة التي يتوقع أن تنشأ عن:**
   أ. **إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها الجهة بعد؛ أو**
   ب. **تحسين أو تعزيز أداء الأصل.**

58. نظراً لأن التدفقات النقدية المستقبلية تُقدر للأصل في حالته الراهنة، فإن القيمة من الاستخدام لا تعكس:
   أ. التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة أو الوفورات ذات العلاقة في التكلفة (على سبيل المثال التخفيضات في تكاليف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ عن إعادة هيكلة مستقبلية لم ترتبط بها الجهة بعد؛ أو
   ب. التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة التي ستحسن أو تعزز أداء الأصل أو التدفقات النقدية الداخلة ذات العلاقة التي يتوقع أن تنشأ عن مثل هذه التدفقات الخارجة.

59. إعادة الهيكلة هي برنامج (أ) يُخطط من قبل الإدارة وتتحكم به، (ب) ويغير بشكل ذي أهمية نسبية إما نطاق أنشطة الجهة أو الطريقة التي تنفذ بها تلك الأنشطة. ويحتوي معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة* على إرشادات توضح متى تكون الجهة مرتبطة بإعادة هيكلة.

60. عندما تصبح الجهة مرتبطة بإعادة هيكلة، فإن بعض الأصول يُرجح أن تتأثر بإعادة الهيكلة هذه. وبمجرد أن تصبح الجهة مرتبطة بإعادة الهيكلة فإن:
   أ. تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة بغرض تحديد القيمة من الاستخدام تعكس الوفورات في التكلفة والمنافع الأخرى من إعادة الهيكلة (استناداً إلى أحدث موازنات / توقعات مالية معتمدة من قبل الإدارة)؛ و
   ب. تقديراتها للتدفقات النقدية المستقبلية الخارجة لإعادة الهيكلة تُضَمَّن في مخصص إعادة الهيكلة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19.

61. إلى أن تتكبد الجهة تدفقات نقدية خارجة تُحسن أو تُعزز أداء الأصل، فإن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لا تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة الداخلة التي يتوقع أن تنشأ من الزيادة في المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة المرتبطة بالتدفق النقدي الخارج المتوقع.

62. تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة اللازمة للحفاظ على مستوى المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة المتوقع أن تنشأ من الأصل في حالته الراهنة. وعندما تتكون وحدة من أصول لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، جميعها تُعد أساسية للتشغيل المستمر للوحدة، فإن إحلال الأصول التي لها أعمار إنتاجية أقصر يُعَدُّ جزءاً من الخدمة اليومية للوحدة عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالوحدة. وبالمثل، عندما يتكون أصل واحد من مكونات لها أعمار إنتاجية تقديرية مختلفة، فإن إحلال المكونات التي لها أعمار إنتاجية أقصر يُعَدُّ جزءاً من الخدمة اليومية للأصل عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يولدها الأصل.

63. **لا يجوز أن تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:**
   أ. **التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من أنشطة تمويلية؛ أو**
   ب. **مقبوضات أو مدفوعات ضريبة الدخل.**

64. تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة افتراضات تكون متسقة مع الطريقة التي يتم بها تحديد معدل الخصم. وبخلاف ذلك، فإن أثر بعض الافتراضات سيتم أخذه في الحسبان مرتين أو سيتم تجاهله. ونظراً لأن القيمة الزمنية للنقود تؤخذ في الحسبان عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة، فإن هذه التدفقات النقدية لا تتضمن التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة من الأنشطة التمويلية. وبالمثل، نظراً لأن معدل الخصم يُحدد على أساس قبل الضريبة، فإن التدفقات النقدية المستقبلية تُحدد – أيضاً – على أساس

قبل الضريبة.

65. **تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يجب أن يكون هو المبلغ الذي تتوقع الجهة أن تحصل عليه من استبعاد الأصل في معاملة تبادلية بين أطراف مُطلعة تتصرف بحرية ورضا، بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد.**

66. تقدير صافي التدفقات النقدية التي ستحصل (أو ستدفع) مقابل استبعاد أصل في نهاية عمره الإنتاجي يُحدد بطريقة مماثلة للطريقة التي تُحدد بها القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع، غير أنه، عند تقدير صافي التدفقات النقدية تلك:
أ. تستخدم الجهة الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لأصول مماثلة وصلت إلى نهاية عمرها الإنتاجي وقد عملت في ظل ظروف مماثلة لتلك الظروف التي سُيستخدم الأصل فيها؛ و
ب. تُعدل الجهة هذه الأسعار بتأثير كل من الزيادات المستقبلية في الأسعار نتيجة التضخم العام والزيادات أو الانخفاضات المستقبلية في أسعار محددة. وبالرغم من ذلك، إذا كانت تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل ومعدل الخصم تستثني تأثير التضخم العام، فإن الجهة تستثني – أيضاً – هذا التأثير من تقدير صافي التدفقات النقدية من الاستبعاد.

التدفقات النقدية المستقبلية بعملة أجنبية

67. تُقَدَّرُ التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي سيتم توليدها بها، وتخصم بعد ذلك باستخدام معدل خصم مناسب لتلك العملة. وتترجم الجهة القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ حساب القيمة من الاستخدام.

معدل الخصم

68. **يجب أن يكون معدل (معدلات) الخصم هو معدل (معدلات) الخصم قبل الضريبة الذي تنعكس فيه تقويمات السوق الحالية لما يلي:**
أ. للقيمة الزمنية للنقود، المعبر عنها بسعر الفائدة الخالي من المخاطر الحالي؛ و
ب. المخاطر الخاصة بالأصل التي لم تُعدل لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

69. المعدل الذي تنعكس فيه تقويمات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل هو العائد الذي سيطلبه المستثمرون إذا كانوا سيختارون استثمارا سيولد تدفقات نقدية بمبالغ وتوقيت وحالة مخاطر تعادل تلك التي تتوقع الجهة أن تحصل عليها من الأصل. ويتم تقدير هذا المعدل من المعدل الضمني في المعاملات السوقية الحالية لأصول مماثلة. وبالرغم من ذلك، فإن معدل (معدلات) الخصم المستخدمة لقياس القيمة من الاستخدام للأصل لا يجوز أن يعكس المخاطر التي عدلت لها تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية. وبخلاف ذلك، فإن تأثير بعض الافتراضات سيتم أخذه في الحسبان مرتين.

70. عندما يكون المعدل الخاص بالأصل غير متاح بشكل مباشر من السوق، فإن الجهة تستخدم بدائل لتقدير معدل الخصم. وتوفر إرشادات التطبيق إرشادات إضافية عن تقدير معدل الخصم في مثل هذه الظروف.

إثبات وقياس خسارة الهبوط في القيمة

71. تحدد الفقرات 72-75 متطلبات إثبات وقياس خسائر الهبوط لأصل فردي بخلاف الشهرة. وتتناول الفقرات 76-97ح إثبات وقياس خسائر الهبوط للوحدات المولدة للنقد والشهرة.

72. **إذا، وفقط إذا، كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده منه. ذلك التخفيض هو خسارة هبوط في القيمة.**

73. **يجب إثبات خسارة الهبوط في القيمة فورا في الفائض أو العجز، مالم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ إعادة تقييم وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، وفقاً لنموذج إعادة التقييم الوارد في معيار المحاسبة للقطاع**

العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31). يجب معالجة أي خسارة هبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه على أنها تخفيض من إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.

73أ. يتم إثبات خسارة الهبوط في القيمة للأصل غير المُعاد تقييمه في الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، فإن خسارة الهبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه تُثبت في فائض إعادة التقييم بالقدر الذي لا تتجاوز به خسارة الهبوط في القيمة المبلغ الموجود في فائض إعادة التقييم لتلك الفئة من الأصول. تخفض مثل خسارة الهبوط هذه للأصل المعاد تقييمه فائض إعادة التقييم لتلك الفئة من الأصول.

.74 **عندما يكون المبلغ المقدر لخسارة الهبوط في القيمة أكبر من القيمة الدفترية للأصل الذي يتعلق به، فيجب على الجهة أن تُثبت التزاماً إذا، وفقط إذا، كان ذلك مطلوباً بموجب معيار آخر.**

.75 **بعد إثبات خسارة الهبوط، يجب تعديل تكلفة الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل، مطروحاً منه قيمته المتبقية (إن وجدت)، على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

الوحدات المولدة للنقد والشهرة

.76 تحدد الفقرات 77-97ح متطلبات تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل وتحديد القيمة الدفترية للوحدات المولدة للنقد والشهرة، وإثبات خسائر الهبوط في القيمة للوحدات المولدة النقد والشهرة.

تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل

.77 **إذا كان هناك مؤشر على أن الأصل ربما قد هبطت قيمته، فإنه يجب تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل الفردي. وإذا كان من غير الممكن تقدير المبلغ الممكن استرداده من الأصل الفردي، فإنه يجب على الجهة أن تحدد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل (الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل).**

.78 لا يمكن تحديد المبلغ الممكن استرداده من أصل فردي إذا:

أ. لم يمكن تقدير القيمة من الاستخدام للأصل بحيث تكون قريبة من قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (على سبيل المثال عندما يكون من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل بأنها غير ذات أهمية)؛ و

ب. لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن تلك التدفقات النقدية من الأصول الأخرى ويكون غير قادر على توليد تدفقات نقدية بشكل فردي.

في مثل هذه الحالات فإن القيمة من الاستخدام والمبلغ الممكن استرداده المبني عليها يمكن تحديدهما – فقط – للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل.

.79 كما عُرفت في الفقرة 13، فإن الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل هي أصغر مجموعة أصول (أ) تتضمن الأصل (ب) وتولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكلٍ كبيرٍ عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى. إن تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل ينطوي على ممارسة حكم. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده لا يمكن تحديده لأصل فردي فإن الجهة تقوم بتحديد أقل مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير.

80. التدفقات النقدية الداخلة هي تدفقات داخلة لنقد ومعادلات نقد مستلمة من أطراف خارج الجهة. وعند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية الداخلة من أصل (أو مجموعة أصول) مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول (أو مجموعات أصول) أخرى، فإن الجهة تأخذ في الحسبان عوامل مختلفة بما في ذلك (أ) كيفية مراقبة الإدارة لعمليات الجهة (مثلاً من خلال الخطوط المنتجات، أو الأعمال، أو المواقع الفردية، أو المناطق الإقليمية) أو (ب) كيفية اتخاذ الإدارة للقرارات حول استمرار أو استبعاد أصول الجهة وعملياتها. توفر إرشادات التنفيذ مثالاً على تحديد الوحدة المولدة للنقد.

81. **في حال وجود سوق نشطة للمخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول فإن ذلك الأصل أو مجموعة الأصول يجب تعيينه على أنه وحدة مولدة للنقد، حتى ولو كان بعض أو كل المُخرجات يُستخدم داخلياً. وإذا كانت التدفقات النقدية الداخلة التي يولدها أصل أو وحدة مولدة للنقد تتأثر بتسعير التحويلات الداخلية فيجب على الجهة استخدام أفضل تقديرات الإدارة للسعر(الأسعار) المستقبلي الذي يمكن تحقيقه في معاملة تتم على أساس التصرف الحر عند تقدير:**

أ. **التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المستخدمة في تحديد القيمة من الاستخدام للأصل أو الوحدة المولدة للنقد؛ و**

ب. **التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المستخدمة في تحديد القيمة من الاستخدام لأي أصول أخرى أو وحدات مولدة للنقد أخرى تتأثر بتسعير التحويلات الداخلية.**

82. حتى لو كان جزء من المخرجات أو كل المخرجات التي ينتجها أصل أو مجموعة أصول يستخدم من قبل وحدات أخرى للجهة (على سبيل المثال، منتج في مرحلة متوسطة من عملية إنتاج)، فإن الأصل هذا أو مجموعة الأصول هذه يشكل وحدة مولدة للنقد منفصلة إذا كانت الجهة تستطيع بيع المخرجات في سوق نشطة. وهذا نظراً لأن الأصل أو مجموعة الأصول تستطيع توليد تدفقات نقدية داخلة مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى. وعند استخدام المعلومات المستندة إلى الموازنات/ التوقعات التي تتعلق بمثل الوحدة المولدة للنقد هذه أو أي أصل آخر أو وحدة مولدة للنقد أخرى تتأثر بتسعير التحويلات الداخلية، فإن الجهة تعدل هذه المعلومات إذا كانت أسعار التحويلات الداخلية لا تعكس أفضل تقديرات الإدارة للأسعار المستقبلية التي يمكن تحقيقها في معاملات تتم على أساس التصرف الحر.

83. **يجب تعيين الوحدات المولدة للنقد بشكلٍ متسق من فترة لأخرى لنفس الأصل أو نفس أنواع الأصول، ما لم يكن التغيير مبرراً.**

84. إذا قررت الجهة أن الأصل ينتمي إلى وحدة مولدة للنقد مختلفة عن تلك التي كان ينتمي إليها في فترات سابقة، أو أن أنواع الأصول المجمعة للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي إليها الأصل قد تغيرت، فإن الفقرة 120 تتطلب إفصاحات عن الوحدة المولدة للنقد، إذا أُثبتت أو عُكس قيد خسارة هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد.

المبلغ الممكن استرداده والقيمة الدفترية لوحدة مولدة للنقد

85. إن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد هو القيمة العادلة للوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد أيهما أكبر. ولغرض تحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد فإن أي إشارة في الفقرات 31-70 إلى "أصل" تقرأ على أنها إشارة إلى "وحدة مولدة للنقد".

86. **يجب تحديد القيمة الدفترية لوحدة مولدة للنقد على أساس متسق مع الطريقة التي يُحدد بها المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد.**

87. القيمة الدفترية لوحدة مولدة للنقد:

أ. تتضمن القيمة الدفترية لتلك الأصول التي يمكن فقط عزوها بشكل مباشر، أو تخصيصها على أساس معقول ومتسق، إلى الوحدة المولدة للنقد وستولد التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المستخدمة في تحديد القيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد؛ و

ب. لا تتضمن القيمة الدفترية لأي التزام مُثبت، ما لم يكن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد لا يمكن تحديده دون أخذ هذا الالتزام في الحسبان.

وهذا نظراً لأن القيمة العادلة للوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد يتم تحديدهما باستثناء التدفقات النقدية التي تتعلق بالأصول التي ليست جزءاً من الوحدة المولدة للنقد والالتزامات التي قد أُثبتت (انظر الفقرتين 41 و56).

88. عندما يتم تجميع الأصول لتقويم إمكانية الاسترداد، فمن المهم تضمين جميع الأصول التي تولد أو تستخدم لتوليد تيار التدفقات النقدية الداخلة ذات الصلة في الوحدة المولدة للنقد. بخلاف ذلك، فإن الوحدة المولدة للنقد قد تبدو قابلة للاسترداد بالكامل في حين أنه في الحقيقة قد حدثت خسارة هبوط في القيمة. وتوفر شجرة القرارات التوضيحية[2] مخطط سير يوضح معالجة الأصول الفردية التي تعدُّ جزءًا من وحدات مولدة للنقد. وفي بعض الحالات، ورغم أن بعض الأصول تسهم في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لوحدة مولدة للنقد، فإنه لا يمكن تخصيصها للوحدة المولدة للنقد على أساس معقول ومتسق. وقد يكون هذا هو الحال بالنسبة للشهرة. توضح الفقرات 90أ-90س كيفية التعامل مع هذه الأصول عند إجراء اختبار هبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد.

89. قد يكون من الضروري أن تؤخذ في الحسبان بعض الالتزامات المثبتة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد. وقد يحدث ذلك إذا كان استبعاد الوحدة المولدة للنقد سيتطلب من المشتري تحمل التزام. وفي هذه الحالة فإن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع (أو التدفق النقدي المقدر من الاستبعاد النهائي) للوحدة المولدة للنقد هو سعر البيع المقدر لأصول الوحدة المولدة للنقد والالتزام معا مطروحا منه تكاليف الاستبعاد. ولإجراء مقارنة مفيدة بين القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد والمبلغ الممكن استرداده منها فإن القيمة الدفترية للالتزام تُخصم عند تحديد كل من القيمة من الاستخدام للوحدة المولدة للنقد وقيمتها الدفترية.

90. لأسباب عملية فإن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد يتم تحديده أحيانًا بعد الأخذ في الحسبان (أ) الأصول التي ليست جزءًا من الوحدة المولدة للنقد (على سبيل المثال، الذمم المدينة أو الأصول المالية الأخرى) أو (ب) الالتزامات التي قد أُثبتت (على سبيل المثال، الذمم الدائنة والالتزامات مقابل معاشات التقاعد والمخصصات الأخرى). وفي مثل هذه الحالات فإن القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد تتم زيادتها بالقيمة الدفترية لتلك الأصول وتخفيضها بالقيمة الدفترية لتلك الالتزامات.

الشهرة

تخصيص الشهرة للوحدات المولدة للنقد

90أ. **لغرض اختبار الهبوط في القيمة، يجب تخصيص الشهرة التي يتم اقتناؤها في استحواذ – من تاريخ الاستحواذ – لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد، أو مجموعات الوحدات المولدة للنقد للجهة المستحوذة، والتي يتوقع أن تستفيد من أوجه التآزر للتجميع، بغض النظر عما إذا كانت الأصول أو الالتزامات الأخرى للعملية المستحوذ عليها مخصصة لهذه الوحدات أو مجموعات الوحدات. عندما تُقتنى الشهرة في استحواذ على عملية غير مولدة للنقد ينتج عنه انخفاض في صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة، فإنه يجب اعتبار الجهة المستحوذة هي الوحدة المولدة للنقد. باستثناء عندما تتعلق الشهرة باستحواذ على عملية غير مولدة للنقد، كل وحدة أو مجموعة وحدات يتم تخصيص الشهرة لها يجب:**

[2] شجرة القرارات التوضيحية تم تضمينها في دراسة المعيار المرفقة

أ. أن تمثل أقل مستوى في الجهة الذي تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية؛ و
ب. ألا تكون أكبر من قطاع كما عرفته الفقرة 9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية*.

90ب. الشهرة المُثبتة في استحواذ هي أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تنشأ من الأصول الأخرى التي تُقتنى في الاستحواذ ولا تُحدد بشكل فردي ولا تُثبت بشكل منفصل. ولا تولد الشهرة تدفقات نقدية أو تخفيضات في صافي التدفقات النقدية الخارجة – بشكل مستقل – عن الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى، وغالباً ما تسهم في التدفقات النقدية لوحدات مولدة للنقد متعددة. وفي بعض الأحيان لا يمكن تخصيص الشهرة على أساس غير جزافي للوحدات المولدة للنقد الفردية، ولكن فقط لمجموعات وحدات مولدة للنقد. ونتيجة لذلك، فإن أقل مستوى في الجهة الذي تتم عنده مراقبة الشهرة لأغراض الإدارة الداخلية يتكون أحيانًا من عدد من الوحدات المولدة للنقد التي تتعلق بها الشهرة، ولكن لا يمكن تخصيص الشهرة لها. يجب قراءة الإشارات الواردة في الفقرات 90د-90س و97أ-97ح إلى الوحدة المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها على أنها – أيضاً – إشارات إلى مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها. وعندما تُقتنى الشهرة في استحواذ على عملية غير مولدة للنقد ينتج عنه انخفاض في صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة، فإنه يجب قراءة الإشارات في الفقرات 90د-90س و97أ-97ح إلى الوحدة المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها على أنها – أيضاً – إشارات إلى الجهة المستحوذة.

90ج. ينتج عن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 90أ إجراء اختبار الهبوط في القيمة للشهرة عند مستوى يعكس الطريقة التي تدير الجهة بها عملياتها والطريقة التي ترتبط الشهرة طبيعيا بها. وبناءً عليه، فإن تطوير أنظمة تقرير إضافية ليس ضروريا عادة.

90د. قد لا تتوافق الوحدة المولدة للنقد التي تُخصص الشهرة لها لغرض اختبار الهبوط في القيمة مع المستوى الذي يتم عنده تخصيص الشهرة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية* لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الجهة مطالبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 4 بتخصيص الشهرة إلى مستويات منخفضة نسبيًا لغرض قياس مكاسب وخسائر العملات الأجنبية فهي ليست مطالبة بالقيام باختبار الهبوط في قيمة الشهرة عند نفس المستوى ما لم تقم أيضاً بمراقبة الشهرة عند ذلك المستوى لأغراض الإدارة الداخلية.

90هـ. إذا كان التخصيص الأولي للشهرة التي تُقتنى في استحواذ لا يمكن إتمامه قبل نهاية الفترة السنوية التي نُفِّذ فيها الاستحواذ فإن التخصيص الأولي يجب إتمامه قبل نهاية الفترة السنوية الأولى التي تبدأ بعد تاريخ الاستحواذ.

90و. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*، إذا أمكن تحديد المحاسبة الأولية عن تجميع أعمال بشكل مؤقت فقط في نهاية الفترة التي نُفِّذ فيها التجميع، فإن الجهة المستحوذة:

أ. تحاسب عن التجميع باستخدام تلك المبالغ المؤقتة؛ و
ب. تُثبت أي تعديلات لتلك المبالغ المؤقتة نتيجة لإكمال المحاسبة الأولية في فترة القياس، والتي سوف لن تتجاوز اثني عشر شهرا من تاريخ الاستحواذ.

في مثل هذه الظروف، قد لا يكون – أيضاً – بالإمكان إتمام التخصيص الأولي للشهرة التي أثبتت في الاستحواذ قبل نهاية الفترة السنوية التي يتم فيها التجميع. وعندما يكون هذا هو الحال فعلى الجهة الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 122أ.

90ز. إذا خُصصت الشهرة لوحدة مولدة للنقد وقامت الجهة باستبعاد إحدى العمليات في تلك الوحدة، فإن الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة يجب أن:

أ. تُضمَّن في القيمة الدفترية للعملية عند تحديد المكسب أو الخسارة من الاستبعاد؛ و

ب. تُقاس على أساس القيم النسبية للعملية المستبعدة والجزء من الوحدة المولدة للنقد المحتفظ به، ما لم تكن الجهة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالعملية المستبعدة.

90ح. **إذا قامت الجهة بإعادة تنظيم هيكل تقريرها بطريقة تغير تكوين واحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي كان قد تم تخصيص شهرة لها، فإنه يجب أن يُعاد تخصيص الشهرة إلى الوحدات المتأثرة. ويجب أن تُجرى إعادة التخصيص هذه باستخدام مدخل قيم نسبية مماثل لذلك الذي أُستخدم عند استبعاد الجهة لعملية في وحدة مولدة للنقد، ما لم تكن الجهة قادرة على أن تبرهن على أن هناك طريقة أخرى تعكس بشكلٍ أفضل الشهرة المرتبطة بالوحدات المعاد تنظيمها.**

إجراء اختبار هبوط في القيمة لوحدات مولدة للنقد لها الشهرة

90ط. كما هو موضح في الفقرة 90ب، عندما تكون الشهرة متعلقة بوحدة مولدة للنقد ولكن لم تُخصص لتلك الوحدة، فيجب إجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة، متى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة ربما قد هبطت قيمتها، وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية للوحدة، باستثناء أي شهرة، مع مبلغها الممكن استرداده. ويجب إثبات أي خسارة هبوط في القيمة وفقاً للفقرة 91.

90ي. إذا كانت الوحدة المولدة للنقد الموضحة في الفقرة 88 تتضمن في قيمتها الدفترية أصلاً غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود أو غير متاح للاستخدام بعد ويمكن إجراء اختبار هبوط في القيمة لذلك الأصل فقط كجزء من الوحدة المولدة للنقد، فإن الفقرة 23 تتطلب أن يجرى سنوياً اختبار هبوط في القيمة للوحدة – أيضاً.

90ك. يجب إجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد التي تُخصص شهرة لها سنوياً، ومتى ما كان هناك مؤشر على أن الوحدة ربما قد هبطت قيمتها، وذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية، بما في ذلك الشهرة، مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة. وإذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة يتجاوز القيمة الدفترية للوحدة، فإن يجب اعتبار أن الوحدة والشهرة المخصصة لتلك الوحدة لم تهبط قيمتهما. وإذا كانت القيمة الدفترية للوحدة تتجاوز المبلغ الممكن استرداده من الوحدة، فيجب على الجهة إثبات خسارة هبوط في القيمة وفقاً للفقرة 91.

توقيت اختبارات الهبوط في القيمة

90ل. **يمكن إجراء اختبار الهبوط السنوي للوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها في أي وقت خلال فترة سنوية، شريطة أن يتم الاختبار في الوقت نفسه من كل سنة. وقد يتم إجراء اختبار الهبوط في القيمة لوحدات مولدة للنقد مختلفة في أوقات مختلفة. وبالرغم من ذلك، إذا كان بعض أو كل الشهرة المخصصة لوحدة مولدة للنقد تم اقتناؤها في استحواذ خلال الفترة السنوية الحالية، فيجب إجراء اختبار هبوط في القيمة لتلك الوحدة لتحديد قبل انتهاء الفترة السنوية الحالية.**

90م. **إذا كانت الأصول التي تشكل الوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها يجرى اختبار الهبوط في القيمة لها في الوقت نفسه الذي يجرى فيه اختبار الهبوط في القيمة للوحدة التي تحتوي على الشهرة، فإنه يجب إجراء اختبار الهبوط في القيمة لها قبل الوحدة التي تحتوي على الشهرة. وبالمثل، إذا كانت الوحدات المولدة للنقد التي تشكل مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها يُجرى اختبار الهبوط في القيمة لها في الوقت نفسه مع مجموعة الوحدات التي تحتوي على الشهرة، فإن الوحدات الفردية يجب إجراء اختبار الهبوط في القيمة لها قبل مجموعة الوحدات التي تحتوي الشهرة.**

90ن. في وقت إجراء اختبار الهبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة، قد يكون هناك مؤشر على هبوط في قيمة أصل في الوحدة التي تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، فإن الجهة تقوم بإجراء اختبار هبوط في القيمة للأصل أولاً، وتُثبت أي خسارة هبوط في القيمة لذلك الأصل، قبل

إجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد التي تحتوي على الشهرة. وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على هبوط قيمة وحدة مولدة للنقد في مجموعة الوحدات التي تحتوي على الشهرة. في مثل هذه الظروف، فإن الجهة تقوم بإجراء اختبار هبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد أولا، وتُثبت أي خسارة هبوط في القيمة لتلك الوحدة، قبل إجراء اختبار هبوط في القيمة لمجموعة الوحدات التي قد خُصصت شهرة لها.

90س. **يمكن استخدام أحدث عملية حسابية تفصيلية أجريت في فترة سابقة للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة في الفترة الحالية شريطة أن تُستوفى جميع الضوابط التالية:**

أ. **أن تكون الأصول والالتزامات المكونة للوحدة لم يحدث فيها تغير مهم منذ القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده؛ و**

ب. **أن أحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده قد نتج عنه مبلغ يتجاوز القيمة الدفترية للوحدة بهامش جوهري؛ و**

ج. **أنه استناداً إلى تحليل الأحداث التي قد وقعت والظروف التي قد تغيرت منذ القيام بأحدث حساب للمبلغ الممكن استرداده فإن احتمال تحديد أن يكون المبلغ الممكن استرداده حالياً أقل من القيمة الدفترية الحالية للوحدة هو احتمال بعيد.**

خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد

.91 **يجب أن تُثبت خسارة هبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد (أصغر مجموعة من الوحدات المولدة للنقد التي قد خُصصت شهرة لها) إذا، وفقط إذا، كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (أو مجموعة الوحدات) أقل من القيمة الدفترية للوحدة (مجموعة الوحدات). ويجب أن تُخصص خسارة الهبوط في القيمة لتخفيض القيمة الدفترية للأصول المولدة للنقد للوحدة (أو مجموعة الوحدات) حسب الترتيب الاتي:**

أ. **أولاً، لتخفيض القيمة الدفترية لأي شهرة خُصصت للوحدة (أو مجموعة الوحدات) المولدة للنقد؛**

ب. **ثم، للأصول الأخرى للوحدة (أو مجموعة الوحدات) على أساس تناسبي استناداً إلى القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.**

ويجب أن تعالج هذه التخفيضات في القيم الدفترية على أنها خسائر هبوط في القيمة لأصول فردية وتُثبت وفقاً للفقرة 73.

.92 **عند تخصيص خسارة الهبوط في القيمة وفقاً للفقرة 91، لا يجوز للجهة تخفيض القيمة الدفترية لأصل إلى ما دون القيمة الأعلى من بين القيم التالية:**

أ. **قيمته العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع (إذا كانت قابلة للتحديد)؛ و**

ب. **القيمة من الاستخدام للأصل (إذا كانت قابلة للتحديد)؛ و**

ج. **صفر.**

يجب أن يُخصص مبلغ خسارة الهبوط في القيمة على أساس تناسبي للأصول المولدة للنقد الأخرى في الوحدة (مجموعة الوحدات)، والذي كان – خلافاً لذلك – سيُخصص للأصل.

.93 **عندما يسهم أصل غير مولد للنقد في وحدة مولدة للنقد، فإنه يجب أن تُخصص نسبة من القيمة الدفترية لذلك الأصل غير المولد للنقد للقيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد قبل تقدير المبلغ الممكن استرداده للوحدة المولدة للنقد. ويجب أن تنعكس في القيمة الدفترية للأصل غير المولد للنقد أي خسائر هبوط في القيمة في تاريخ القوائم المالية قد تم تحديدها بموجب متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 21.**

.94 إذا كان المبلغ الممكن استرداده من أصل فردي لا يمكن تحديده (انظر الفقرة 78):

أ. تُثبت خسارة هبوط في القيمة للأصل إذا كانت قيمته الدفترية أكبر من قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو نتائج إجراءات التخصيص المبينة في الفقرات 91-93، أيهما أكبر؛ و

ب. لا تُثبت خسارة هبوط في القيمة للأصل إذا لم يحدث هبوط في قيمة الوحدة المولدة للنقد ذات العلاقة. وينطبق ذلك حتى لو كانت القيمة العادلة للأصل مطروحًا منها تكاليف البيع أقل من قيمته الدفترية.

95. في بعض الحالات، تسهم أصول غير مولدة للنقد في وحدات مولدة للنقد. ويتطلب هذا المعيار، عندما تحتوي وحدات مولدة للنقد – خاضعة لاختبار هبوط في القيمة – على أصل غير مولد للنقد، أن يُجرى اختبار هبوط في القيمة للأصل غير المولد للنقد وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 21. تُضَمَّن نسبة من القيمة الدفترية لذلك الأصل غير المولد للنقد، بعد أن يجرى ذلك الاختبار، في القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد. تعكس النسبة المدى الذي تسهم به الخدمات الممكنة للأصل غير المولد للنقد في الوحدة المولدة للنقد. وبعد ذلك تُخصص أي خسارة هبوط في قيمة للوحدة المولدة للنقد على أساس تناسبي لجميع الأصول المولدة للنقد في الوحدة المولدة للنقد مع مراعاة الحدود الواردة في الفقرة 92. ولا يخضع الأصل غير المولد للنقد لخسارة هبوط في القيمة إضافية بخلاف تلك التي قد حُددت وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21.

96. [حذفت].

97. **بعد أن يكون قد تم تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 91-93، يجب إثبات التزام مقابل أي مبلغ متبقي من خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد إذا، وفقط إذا، كان ذلك مطلوبًا بموجب معيار محاسبة للقطاع العام آخر.**

اختبار الهبوط في القيمة لوحدات مولدة للنقد لها شهرة والحصص غير المسيطرة

97أ. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، فإن الجهة المستحوذة تقوم بقياس وإثبات الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ على أساس المبلغ الذي يزيد به (أ) عن (ب) أدناه:

أ. مجموع ما يلي:

(1) المقابل المحول مُقاساً وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، الذي يتطلب عموماً القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ؛ و

(2) مبلغ أي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها مُقاساً وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40؛ و

(3) في استحواذ ينجز على مراحل، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للحصة التي كانت الجهة المستحوذة تحتفظ بها في السابق في العملية المستحوذ عليها.

ب. صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها مقاسة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40.

تخصيص الشهرة

97ب. تتطلب الفقرة 90أ من هذا المعيار أن تُخصص الشهرة التي تُقتنى في استحواذ لكل وحدة من الوحدات المولدة للنقد، أو المجموعات المولدة للنقد، في الجهة المستحوذة، والتي يُتوقع أن تستفيد من أوجه تآزر التجميع، بغض النظر عما إذا كانت أصول أو التزامات أخرى للعملية المستحوذ عليها تُخصص لتلك الوحدات أو مجموعات الوحدات. ومن الممكن تخصيص بعض أوجه التآزر الناتجة من استحواذ لوحدة مولدة للنقد ليس للحصة غير المسيطرة حصة فيها.

اختبار الهبوط في القيمة

97ج. ينطوي اختبار الهبوط في القيمة على مقارنة المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد مع القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد.

97د. إذا كانت الجهة تقوم بقياس الحصص غير المسيطرة على أنها الحصة النسبية للحصص غير المسيطرة في صافي الأصول القابلة للتحديد للجهة المسيطر عليها في تاريخ الاستحواذ وليس بالقيمة العادلة، فإن

الشهرة التي تعزى إلى الحصص غير المسيطرة تُضمن في المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد المتعلقة بها ولكن لا تُثبت في القوائم المالية للجهة المسيطرة. ونتيجة لذلك، يجب على الجهة أن تحسب القيمة الدفترية للشهرة المخصصة للوحدة بشكل إجمالي بحيث تتضمن الشهرة التي تعزى إلى الحصة غير المسيطرة. ثم تتم مقارنة هذه القيمة الدفترية المعدلة مع المبلغ الممكن استرداده من الوحدة لتحديد ما إذا كانت الوحدة المولدة للنقد قد هبطت قيمتها.

تخصيص خسارة الهبوط في القيمة

97هـ. تتطلب الفقرة 91 أن يتم تخصيص أي خسارة هبوط في القيمة يتم تحديدها أولاً لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المخصصة للوحدة ومن ثم للأصول الأخرى على أساس تناسبي استناداً إلى القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

97و. إذا كانت جهة مسيطر عليها، أو جزء من جهة مسيطر عليها، ذات حصة غير مسيطرة، هي نفسها وحدة مولدة للنقد، فإن خسارة الهبوط في القيمة تُخصص بين الجهة المسيطرة والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الفائض أو العجز.

97ز. إذا كانت جهة مسيطر عليها، أو جزء من جهة مسيطر عليها، ذات حصة غير مسيطرة، هي جزء من وحدة مولدة للنقد أكبر، فإن خسائر الهبوط في القيمة للشهرة تُخصص لأجزاء الوحدة المولدة للنقد التي لها حصة غير مسيطرة والأجزاء التي ليس لها حصة غير مسيطرة. وينبغي تخصيص خسائر الهبوط لأجزاء الوحدة المولدة للنقد على أساس ما يلي:

أ. القيم الدفترية النسبية للشهرة للأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالشهرة في الوحدة المولدة للنقد؛ و

ب. القيم الدفترية النسبية لصافي الأصول القابلة للتحديد للأجزاء قبل الهبوط، وذلك بالقدر الذي يكون فيه الهبوط متعلقاً بالأصول القابلة للتحديد في الوحدة المولدة للنقد. ويُخصص أي هبوط في القيمة مثل هذا لأصول أجزاء كل وحدة على أساس تناسبي استناداً إلى القيمة الدفترية لكل أصل في الجزء.

في تلك الأجزاء التي لها حصة غير مسيطرة، فإن خسارة الهبوط في القيمة تُخصص بين الجهة المسيطرة والحصة غير المسيطرة على الأساس نفسه الذي يتم بناءً عليه تخصيص الفائض أو العجز.

97ح. إذا كانت خسارة الهبوط في القيمة التي تعزى إلى حصة غير مسيطرة تتعلق بشهرة لم تُثبت في القوائم المالية الموحدة للجهة المسيطرة (أنظر الفقرة 97د)، فإن ذلك الهبوط لا يُثبت على أنه خسارة هبوط في قيمة الشهرة. في مثل هذه الحالات، تُثبت – فقط – خسارة الهبوط في القيمة المتعلقة بالشهرة المخصصة للجهة المسيطرة على أنها خسارة هبوط في قيمة الشهرة.

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة

98. تحدد الفقرات 99-105 متطلبات عكس قيد خسارة هبوط في القيمة أُثبتت لأصل أو وحدة مولدة للنقد في فترات سابقة. تستخدم هذه المتطلبات مصطلح "أصل" ولكنه ينطبق بالتساوي على أصل فردي أو وحدة مولدة للنقد. وقد تم تحديد متطلبات إضافية للأصل الفردي في الفقرات 106-109، وللوحدة المولدة للنقد في الفقرتين 110 و111 وللشهرة في الفقرتين 111أ و111ب.

99. **يجب على الجهة أن تقوم في كل تاريخ للقوائم المالية بتقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة هبوط مُثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت. وعندما يوجد أي مؤشر من هذا القبيل، فيجب على الجهة أن تقدر المبلغ الممكن استرداده من ذلك الأصل.**

100. **عند تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسارة هبوط مثبتة في فترات سابقة لأصل خلاف الشهرة ربما لم تعد موجودة أو أنها قد انخفضت، فإنه يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان، كحد أدنى،**

المؤشرات التالية:

المصادر الخارجية للمعلومات

أ. **قد ازدادت القيمة السوقية للأصل بشكل مهم خلال الفترة؛ و**

ب. **قد حدثت خلال الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة في البيئة التقنية، أو السوقية، أو الاقتصادية أو النظامية التي تعمل فيها الجهة أو في السوق التي يكون الأصل مخصصاً لها، ويكون لها أثر إيجابي على الجهة؛ و**

ج. **أسعار الفائدة في السوق أو معدلات السوق الأخرى للعائد على الاستثمارات قد انخفضت خلال الفترة، ومن المرجح أن تؤثر تلك الانخفاضات على معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة من الاستخدام لأصل وتزيد المبلغ الممكن استرداده من الأصل بشكل ذي أهمية نسبية؛ و**

المصادر الداخلية للمعلومات

د. **قد حدثت خلال الفترة، أو يتوقع أن تحدث في المستقبل القريب، تغيرات مهمة لها أثر إيجابي على الجهة في المدى الذي يستخدم به أو يتوقع أن يستخدم به الأصل أو في الطريقة التي يستخدم بها أو يتوقع أن يستخدم بها الأصل. وتتضمن هذه التغيرات التكاليف المُكتبدة خلال الفترة لتحسين أو تعزيز أداء الأصل أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل؛ و**

د(أ). اتخاذ قرار باستئناف إنشاء الأصل الذي سبق إيقاف إنشائه قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة قابلة للاستخدام؛ و

ه. **يتوفر دليل من التقارير الداخلية يشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل هو أفضل، أو سيكون أفضل، مما كان متوقعاً.**

101. إن المؤشرات على الانخفاض المحتمل في خسارة الهبوط في القيمة الواردة في الفقرة 100 تقابل – بشكل رئيس – المؤشرات على خسارة الهبوط المحتملة الواردة في الفقرة 25.

102. إذا كان هناك مؤشر على أن خسارة هبوط في القيمة أُثبتت لأصل *بخلاف الشهرة*، ربما لم تعد موجودة أو ربما قد انخفضت، فإن هذا قد يشير إلى أنه قد يلزم مراجعة وتعديل (أ) العمر الإنتاجي المتبقي، أو (ب) طريقة الاستهلاك (الاستنفاد)، أو (ج) القيمة المتبقية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام المنطبق على الأصل، حتى لو لم يتم عكس قيد خسارة هبوط في القيمة للأصل.

103. **يجب عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة التي أثبتت في فترات سابقة لأصل إذا، وفقط إذا، كان هناك تغيير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصل منذ آخر خسارة هبوط في القيمة أثبتت. وإذا كان هذا هو الحال، فتجب – باستثناء ما هو موضح في الفقرة 106 – زيادة القيمة الدفترية للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده من الأصل. تلك الزيادة هي عكس قيد لخسارة الهبوط في القيمة.**

104. يُقصد من عكس قيد خسارة الهبوط المحاسبة عن زيادة في الخدمات الممكنة المقدرة للأصل، إما من الاستخدام أو من البيع، منذ التاريخ الذي قامت فيه الجهة في آخر مرة بإثبات خسارة هبوط في القيمة لذلك الأصل. ويُتطلب من الجهة تحديد التغيير في التقديرات الذي تسبب في الزيادة في الخدمات الممكنة المقدرة. ومن أمثلة التغييرات في التقديرات:

أ. تغييراً في الأساس للمبلغ الممكن استرداده (أي ما إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام)؛ أو

ب. إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة من الاستخدام، تغييراً في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة أو في معدل الخصم؛ أو

ج. إذا كان المبلغ الممكن استرداده يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع، تغيراً في تقدير مكونات القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع.

105. قد تصبح القيمة من الاستخدام للأصل أكبر من القيمة الدفترية للأصل لمجرد أن القيمة الحالية للتدفقات

النقدية الداخلة المستقبلية تزداد كلما أصبحت تلك التدفقات أقرب. بناءً عليه، فإن خسارة الهبوط في القيمة لا يُعكس قيدها فقط بسبب مرور الوقت (يسمى في بعض الأحيان "تفكيك" الخصم)، حتى ولو أصبح المبلغ الممكن استرداده من الأصل أكبر من قيمته الدفترية.

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لأصل فردي

106. **القيمة الدفترية بعد الزيادة التي تُعزى إلى عكس قيد خسارة هبوط في القيمة لأصل خلاف الشهرة يجب ألا تتجاوز القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (صافية بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة للأصل في السنوات السابقة.**

107. إن أي زيادة في القيمة الدفترية لأصل خلاف الشهرة عن القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (صافية بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة للأصل في السنوات السابقة، هي إعادة تقييم. وعند المحاسبة عن مثل إعادة التقييم هذه فإن الجهة تطبق المعيار الذي ينطبق على الأصل.

108. **يجب إثبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لأصل خلاف الشهرة فورا في الفائض أو العجز، ما لم يكن الأصل مسجلاً بمبلغ معاد تقييمه وفقاً لمعيار آخر (على سبيل المثال، نموذج إعادة التقييم في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31). ويجب معالجة أي عكس قيد لخسارة هبوط في القيمة لأصل معاد تقييمه على أنه زيادة من إعادة التقييم وفقاً لذلك المعيار الآخر.**

108أ. يُثبت عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للأصل المعاد تقييمه – بشكل مباشر – في احتياطي إعادة التقييم ويُزيد فائض إعادة التقييم لتلك الفئة من الأصول. وبالرغم من ذلك، وبقدر ما يكون قد تم في السابق إثبات خسارة هبوط في الفائض أو العجز لنفس فئة الأصول المُعاد تقييمها، يُثبت – أيضاً – عكس قيد خسارة الهبوط تلك في الفائض أو العجز.

109. **بعد إثبات عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة، يجب تعديل تكلفة الاستهلاك (الاستنفاد) للأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص القيمة الدفترية المعدلة للأصل مطروحًا منها قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي.**

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة لوحدة مولدة للنقد

110. **يجب أن يُخصص عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد لأصول الوحدة – باستثناء الشهرة – على أساس تناسبي استناداً إلى القيم الدفترية لتلك الأصول. وتجب معالجة هذه الزيادات في القيم الدفترية على أنها عكس قيد لخسائر هبوط في القيمة لأصول فردية وإثباتها وتُثبت وفقاً للفقرة 108. ولا يجوز أن يُخصص أي جزء من مبلغ عكس القيد هذا لأصل غير مولد للنقد يُسهِم بخدمات ممكنة للوحدة مولدة للنقد.**

111. **عند تخصيص مبلغ عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للوحدة المولدة للنقد وفقاً للفقرة 110، لا يجوز زيادة القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ الأقل من بين ما يلي:**
   أ. **المبلغ الممكن استرداده منه (إذا كان قابلاً للتحديد)؛ و**
   ب. **القيمة الدفترية التي كان سيتم تحديدها (صافية بعد الاستنفاد أو الاستهلاك) فيما لو لم يتم إثبات خسارة هبوط في القيمة للأصل في الفترات السابقة.**

يجب تخصيص مبلغ عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة، الذي كان خلافا لذلك سيتم تخصيصه للأصل، على أساس تناسبي للأصول الأخرى في الوحدة، باستثناء الشهرة.

عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة للشهرة

111أ. **خسارة الهبوط في القيمة المثبتة للشهرة لا يجوز عكس قيدها في فترة لاحقة.**

111ب. يمنع معيار المحاسبة للقطاع العام 31 إثبات الشهرة المُولدة داخليًا. أي زيادة في المبلغ الممكن استرداده من الشهرة في الفترات التي تلي إثبات خسارة هبوط في القيمة لتلك الشهرة، من المرجح أن تكون زيادة في الشهرة المُولدة داخلياً بدلاً من كونها عكس قيد لخسارة هبوط في القيمة مُثبتة للشهرة المقتناة.

إعادة تصنيف الأصول

.112 **يجب إعادة تصنيف الأصل من أصل مولد للنقد إلى أصل غير مولد للنقد أو من أصل غير مولدة للنقد إلى أصل مولد للنقد، فقط عندما يكون هناك دليل واضح على أن إعادة التصنيف هذه مناسبة. لا تستدعي – بالضرورة – إعادة التصنيف في حد ذاتها إجراء اختبار هبوط في القيمة أو عكس قيد خسارة هبوط في القيمة. في تاريخ القوائم المالية اللاحق لإعادة التصنيف، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان، كحد أدنى، المؤشرات المدرجة في الفقرة 25.**

.113 هناك ظروف يمكن أن تقرر فيها جهات القطاع العام أنه من المناسب إعادة تصنيف أصل مولد للنقد على أنه أصل غير مولد للنقد. فعلى سبيل المثال، أُنشئ مرفق معالجة مياه صرف – بشكل رئيس – لمعالجة الصرف الصناعي من منطقة صناعية بأسعار تجارية، وقد استخدمت الطاقة الفائضة لمعالجة الصرف من وحدة إسكان اجتماعي ولا يتم استيفاء رسوم نظير ذلك. وقد أغلقت المنطقة الصناعية مؤخراً وفي المستقبل سيتم تطوير الموقع لأغراض المساكن الاجتماعية. في ضوء إغلاق المنطقة الصناعية، تُقرر جهة القطاع العام إعادة تصنيف محطة معالجة الصرف على أنها أصل غير مولد للنقد.

الإفصاح

.114 **يجب على الجهة أن تُفصح عن الضوابط التي وضعتها لتمييز الأصول المولدة للنقد عن الأصول غير المولدة للنقد.**

.115 **يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول:**

أ. **مبلغ خسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الأداء المالي الذي ضُمنت خسائر الهبوط تلك فيه؛ و**

ب. **مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت في الفائض أو العجز خلال الفترة والبند (البنود) المستقل في قائمة الأداء المالي الذي تم عكس قيد خسائر الهبوط تلك فيه؛ و**

ج. **مبلغ خسائر الهبوط في القيمة من الأصول المعاد تقييمها التي أُثبتت بشكل مباشر في فائض إعادة التقييم خلال الفترة؛ و**

د. **مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة من الأصول المعاد تقييمها التي أُثبتت بشكل مباشر في فائض إعادة التقييم خلال الفترة.**

.116 في بعض الحالات، قد لا يكون من الواضح ما إذا كان الهدف الرئيس من الاحتفاظ بأصل هو توليد عائد تجاري. يلزم ممارسة ذلك الحكم لتحديد ما إذا كان يجب تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة للقطاع العام 21. وتتطلب الفقرة 114 الإفصاح عن الضوابط المستخدمة لتمييز الأصول المولدة للنقد والأصول غير المولدة للنقد.

.117 فئة الأصول هي مجموعة أصول متماثلة من حيث طبيعتها أو وظيفتها في عمليات الجهة، تُعرض على أنها بند واحد لغرض الإفصاح في القوائم المالية.

.118 يمكن عرض المعلومات المطلوبة في الفقرة 115 مع المعلومات الأخرى التي يُفصح عنها لفئة الأصول. على سبيل المثال، يمكن تضمين هذه المعلومات في مطابقة القيمة الدفترية للعقارات، والآلات والمعدات، في بداية ونهاية الفترة، وفقاً لما هو مطلوب في معيار المحاسبة للقطاع العام 17.

119. **يجب على الجهة التي تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية* أن تفصح عما يلي لكل قطاع يتم التقرير عنه بناءً على هيكل التقارير القطاعية للجهة:**
أ. مبلغ خسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت في الفائض أو العجز خلال الفترة؛ و
ب. مبلغ القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة التي أُثبتت في الفائض أو العجز خلال الفترة.

120. **يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل خسارة هبوط في القيمة ذات أهمية نسبية أُثبتت أو عُكس قيدها خلال الفترة لأصل مولد للنقد (بما في ذلك الشهرة)، أو وحدة مولدة للنقد:**
أ. الأحدث والظروف التي أدت إلى إثبات أو عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة؛ و
ب. مبلغ خسارة الهبوط في القيمة التي أُثبتت أو عكس قيدها؛ و
ج. لأصل مولد للنقد:
(1) طبيعة الأصل؛ و
(2) إذا كانت الجهة تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، القطاع الذي تم تقرير عنه الذي ينتمي إليه الأصل بناءً على هيكل التقارير القطاعية للجهة.
د. لوحدة مولدة للنقد:
(1) وصف للوحدة المولدة للنقد (مثل: ما إذا كانت خط منتجات، أو مرفقاً صناعياً، أو عملية تجارية، أو منطقة جغرافية، أو قطاعاً يتم التقرير عنه)؛ و
(2) مبلغ خسارة الهبوط في القيمة التي أُثبتت أو عُكس قيدها حسب فئات الأصول و، إذا كانت الجهة تقوم بالتقرير عن المعلومات القطاعية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 18، حسب القطاعات التي يتم التقرير عنها بناءً على هيكل التقارير القطاعية للجهة؛ و
(3) إذا كان تجميع الأصول في فئات لتحديد الوحدة المولدة للنقد قد تغير منذ التقدير السابق للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد (إن وجد)، وصف للطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغيير الطريقة التي يتم بها تعيين الوحدة المولدة للنقد.
ه. ما إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الأصل (الوحدة المولدة للنقد) هو قيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو قيمته من الاستخدام؛ و
و. إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (مثل: ما كانت القيمة العادلة حددت بالرجوع إلى سوق نشطة)؛ و
ز. إذا كان المبلغ الممكن استرداده هو القيمة من الاستخدام، معدل (معدلات) الخصم المستخدم في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة من الاستخدام.

121. **يجب على الجهة أن تُفصح عن المعلومات التالية مجموع خسائر الهبوط في القيمة ومجموع القيود العكسية لخسائر الهبوط في القيمة، التي أُثبتت خلال الفترة ولم يتم الإفصاح عن معلومات عنها وفقاً للفقرة 120:**
أ. الفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بخسائر الهبوط والفئات الرئيسة للأصول المتأثرة بالقيود العكسية لخسائر الهبوط؛ و
ب. الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى إثبات خسائر الهبوط هذه والقيود العكسية هذه لخسائر الهبوط.

122. تُشجع الجهة على أن تفصح عن الافتراضات المستخدمة لتحديد المبلغ الممكن استرداده من الأصول خلال الفترة. وبالرغم من ذلك، فإن الفقرة 123 تتطلب من الجهة أن تفصح عن معلومات حول التقديرات المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده من الوحدة المولدة للنقد عندما تُضَمَّن شهرة أو أصل غير ملموس له عمر إنتاجي غير محدود في القيمة الدفترية لتلك الوحدة.

122أ. إذا لم يكن، وفقاً للفقرة 90هـ، قد تم في نهاية الفترة تخصيص أي جزء من الشهرة المقتناة في استحواذ خلال الفترة لوحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) فيجب الإفصاح عن مبلغ الشهرة غير المُخصصة جنباً إلى جنب مع أسباب بقاء ذلك المبلغ دون تخصيص.

الإفصاح عن التقديرات المستخدمة لقياس المبالغ الممكن استردادها من الوحدات المولدة للنقد التي تحتوي على أصول غير ملموسة لها أعمار غير محدودة

123. يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات (أ)-(و) لكل وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) والتي تكون القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة التي خُصصت لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) مهمة بالمقارنةً مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للجهة:

أ. القيمة الدفترية للشهرة التي خُصصت للوحدة (مجموعة الوحدات)؛ و

ب. القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة التي خُصصت للوحدة مجموعة الوحدات)؛ و

ج. الأساس الذي تم بناءً عليه تحديد المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) (أي قيمة من الاستخدام أو القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع)؛ و

د. إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى القيمة من الاستخدام:

(1) وصف لكل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في توقعاتها للتدفقات النقدية للفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/التوقعات. الافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها؛ و

(2) وصف للمدخل المتبع من قبل الإدارة لتحديد القيمة (القيم) التي عُينت لكل افتراض رئيس، وما إذا كانت هذه القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، متفقة مع المصادر الخارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات؛ و

(3) الفترة التي توقعت الإدارة على مداها التدفقات النقدية بناءً على الموازنات/التوقعات المُعتمدة من قبل الإدارة، وعند استخدام فترة أطول من خمس سنوات لوحدة (مجموعة وحدات) مولدة للنقد، توضيح لماذا تلك الفترة الأطول مبررة؛ و

(4) معدل النمو المستخدم في استقراء توقعات التدفقات النقدية لما بعد الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات /التوقعات، ومبرر استخدام أي معدل نمو يتجاوز متوسط معدل النمو طويل الأجل للمنتجات، أو الصناعات، أو البلد أو البلدان التي تعمل فيها الجهة، أو للسوق المكرس لها الوحدة (مجموعة الوحدات)؛ و

(5) معدل (معدلات) الخصم المستخدم للاستقراء توقعات التدفقات النقدية.

ه. إذا كان المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) يستند إلى القيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع، المنهجية المستخدمة لتحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع. وإذا لم تُقاس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع باستخدام سعر سوق ممكن رصده للوحدة (مجموعة الوحدات) مماثلة، فيجب على الجهة أن تفصح – أيضاً – عن المعلومات التالية:

(1) وصف لكل افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للقيمة العادلة مطروحًا منها تكاليف البيع. الافتراضات الرئيسة هي تلك التي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أكثر حساسية لها؛ و

(2) وصف للمدخل المتبع من قبل الإدارة لتحديد القيمة (أو القيم) التي تم تعيينها لكل افتراض رئيس وما إذا كانت تلك القيم تعكس تجربة سابقة أو أنها، حسب مقتضى الحال، متفقة مع مصادر خارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات.

إذا تم تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع باستخدام توقعات التدفقات النقدية المخصومة، فيجب على الجهة أن تفصح – أيضاً – عن المعلومات التالية:

(3) الفترة التي على مداها توقعت الإدارة التدفقات النقدية؛ و
(4) معدل النمو المستخدم لاستقراء توقعات التدفقات النقدية؛ و
(5) معدل (معدلات) الخصم المُطبق على توقعات التدفقات النقدية.

و. إذا كان تغير محتمل بشكل معقول في افتراض رئيس استندت إليه الإدارة في تحديدها للمبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) سوف يتسبب في أن تتجاوز القيمة الدفترية للوحدة (مجموعة الوحدات) مبلغها الممكن استرداده:
(1) المبلغ الذي من شأن المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) أن يتجاوز به قيمتها الدفترية؛ و
(2) القيمة التي عُينت للافتراض الرئيس؛ و
(3) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة التي عُينت للافتراض الرئيس، بعد تضمين أي آثار مترتبة على ذلك التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يكون المبلغ الممكن استرداده من الوحدة (مجموعة الوحدات) مساويا لقيمتها الدفترية.

.124 **إذا كان بعض أو كل القيمة الدفترية لشهرة أو أصول غير ملموسة لها أعمار إنتاجية غير محدودة خُصصت فيما بين وحدات (مجموعات وحدات) مولدة نقد متعددة، وكان المبلغ المخصص بهذه الطريقة لكل وحدة (مجموعة وحدات) ليس مهماً بالمقارنة مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للجهة فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنباً إلى جنب مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة التي خُصصت لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات). إضافة إلى ذلك، إذا كانت المبالغ الممكن استردادها لأي من تلك الوحدات (مجموعات الوحدات) تستند إلى نفس الافتراض الرئيس أو الافتراضات الرئيسة وكان مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة المخصصة لها مهماً بالمقارنة مع مجموع القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة للجهة، فيجب على الجهة الإفصاح عن تلك الحقيقة، جنبا إلى جنب مع:**

أ. مجموع القيمة الدفترية للشهرة التي خُصصت لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات)؛ و
ب. مجموع القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية غير محدودة الذي خُصصت لتلك الوحدات (مجموعات الوحدات)؛ و
ج. وصف للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)؛ و
د. وصف للمدخل المتبع من قبل الإدارة لتحديد القيمة (القيم) التي عُينت للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)، وما إذا كانت تلك القيمة (القيم) تعكس تجربة سابقة أو، حسب مقتضى الحال، تتفق مع مصادر خارجية للمعلومات، وإذا لم تكن كذلك، كيف ولماذا تختلف عن التجربة السابقة أو المصادر الخارجية للمعلومات؛ و
ه. إذا كان تغيير محتمل بشكل معقول في الافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة) سوف يتسبب في أن يتجاوز مجموع القيم الدفترية للوحدات (مجموعات الوحدات) مجموع مبالغها الممكن استردادها:
(1) المبلغ الذي من شأن مجموع المبالغ الممكن استردادها من الوحدات (مجموعات الوحدات) أن يتجاوز به مجموع قيمها الدفترية؛ و
(2) القيمة (القيم) التي عُينت للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)؛ و
(3) المبلغ الذي يجب أن تتغير به القيمة (القيم) التي عُينت للافتراض الرئيس (الافتراضات الرئيسة)، بعد تضمين أي آثار مترتبة على التغيير على المتغيرات الأخرى المستخدمة لقياس المبلغ الممكن استرداده، لكي يصبح مجموع المبالغ الممكن استردادها للوحدات (مجموعات الوحدات) مساويا لمجموع قيمها الدفترية.

.125 يمكن، وفقاً للفقرة 37 أو 90س ترحيل أحدث عملية حسابية تفصيلية تم إجراؤها في فترة سابقة للمبلغ

الممكن استرداده من وحدة مولدة للنقد (مجموعة وحدات) واستخدامها في اختبار الهبوط لتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) في الفترة الحالية شريطة استيفاء الضوابط المحددة. وعندما هذا هو الحال فإن المعلومات المتعلقة بتلك الوحدة (مجموعة الوحدات) التي تم تضمينها في الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 123 و124 تتعلق بالعملية الحسابية المرحلة للمبلغ الممكن استرداده.

تاريخ السريان

126. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل..............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

126أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126و. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126ز. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126ح. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126ط. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

126ي. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 26].**

127. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 27

"الزراعة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 27 "الزراعة" في الفقرات 1-57. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 27 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 27 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 27 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاحات عن النشاط الزراعي.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار على ما يلي عندما تتعلق بالنشاط الزراعي:**
   أ. **الأصول البيولوجية، فيما عدا النباتات المثمرة؛ و**
   ب. **المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد.**

3. لا ينطبق هذا المعيار على:
   أ. الأرض الخاصة بالنشاط *الزراعي* (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات، والآلات، والمعدات*)؛ و
   ب. النباتات المثمرة المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17). بالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على منتج هذه النباتات المثمرة؛ و
   ج. الأصول غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*)؛ و
   د. الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو توريد خدمات.

4. تستخدم الأصول البيولوجية في العديد من الأنشطة التي تنفذها جهات القطاع العام. وعندما تستخدم الأصول البيولوجية للبحث، أو التعليم، أو النقل، أو الترفيه، أو الاستجمام، أو الرقابة الجمركية أو في أي أنشطة أخرى لا تعتبر أنشطة زراعية حسبما يرد تعريفها في الفقرة 9 من هذا المعيار، لا تتم المحاسبة عن تلك الأصول البيولوجية وفق هذا المعيار. حيثما تلبي تلك الأصول البيولوجية تعريف الأصل، فإنه يجب الأخذ بالاعتبار معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى لتحديد المعايير المناسبة للمحاسبة عنها (على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17).

5. يُطبَّق هذا المعيار على المنتج الزراعي، وهو المنتج الذي يُحصَد من الأصول البيولوجية للجهة، عند نقطة الحصاد. بعد ذلك، يتم تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 12 أو معيار محاسبة للقطاع العام آخر مناسب. بناءً على ذلك، لا يتناول هذا المعيار معالجة المنتج الزراعي بعد الحصاد؛ على سبيل المثال، تحويل الزيتون إلى زيت الزيتون من قبل إحدى معاصر الزيتون التي قامت بزراعته. وبالرغم من أنه قد تبدو هذه المعالجة امتداداً منطقياً وطبيعياً للنشاط الزراعي، كما قد تحمل الأحداث التي تقع بعض أوجه الشبه مع التحول البيولوجي، إلا أن هذه المعالجة لا تدخل ضمن تعريف النشاط الزراعي في هذا المعيار.

6. يقدم الجدول التالي أمثلة على الأصول البيولوجية، والمنتجات الزراعية، والمنتجات نتيجة المعالجة بعد الحصاد:

الأصول البيولوجية	المنتجات الزراعية	المنتجات نتيجة المعالجة بعد الحصاد
أغنام	صوف	أقمشة، سجاد
أشجار في غابة مستغلة كمزرعة للخشب	أشجار مقطعة	حطب، خشب منشور
ماشية الألبان	حليب	جبن
أبقار	ذبائح	نقانق، لحم الأبقار المصنعة
نباتات القطن	قطن	خيوط، ملابس
نبات قصب السكر	قصب محصود	سكر
نباتات التبغ	الأوراق المحصودة	التبغ المعالج

الأصول البيولوجية	المنتجات الزراعية	المنتجات نتيجة المعالجة بعد الحصاد
شجيرات الشاي	الأوراق المحصودة	شاي
شجر الزيتون	الزيتون المحصود	زيت الزيتون
أشجار فاكهة	فاكهة محصودة	فاكهة معالجة
النخيل	فاكهة محصودة	زيت النخيل
أشجار المطاط	عصارة الشجر	المنتجات المطاطية

بعض النباتات، على سبيل المثال، شجيرات الشاي، والزيتون، وزيت النخيل وأشجار المطاط، ينطبق عليها عادة تعريف النباتات المثمرة في نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 17. بالرغم من ذلك، فإن المنتج الذي ينمو على هذه النباتات المثمرة، مثل، أوراق الشاي، والزيتون، وفاكهة زيت النخيل والمطاط، يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 27.

7. [حذفت].

8. [حذفت].

تعريفات

تعريفات خاصة بالزراعة

9. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>النشاط الزراعي</u> هو إدارة الجهة للتحول البيولوجي للأصول وحصاد الأصول البيولوجية، وذلك بغرض:

- **البيع؛ أو**
- **التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ أو**
- **التحويل إلى منتج زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية لبيعها أو توزيعها بدون مقابل أو لقاء مقابل رمزي.**

<u>المنتج الزراعي</u> هو المنتج المحصود من الأصول البيولوجية للجهة.

<u>نبات مثمر</u> هو نبات حي:

أ. **يستخدم في إنتاج أو توفير منتج زراعي؛ و**
ب. **يتوقع أن يثمر منتجاً لأكثر من فترة واحدة؛ و**
ج. **تكون إمكانية بيع النبات نفسه باعتباره منتج زراعي بعيدة الاحتمال، فيما عدا عمليات البيع العرضية للنبات التالف.**

<u>الأصل البيولوجي</u> هو حيوان حي أو نبات حي.

<u>التحول البيولوجي</u> يشمل عمليات النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.

<u>تكاليف البيع</u> هي التكاليف الإضافية التي تعود مباشرة إلى استبعاد أصل، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل. قد يحدث الاستبعاد من خلال البيع أو من خلال التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي.

<u>مجموعة أصول بيولوجية</u> هي مجموعة من الحيوانات الحية أو النباتات الحية المماثلة.

<u>الحصاد</u> هو فصل المنتج عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات البيولوجية لحياة أصل بيولوجي.

9أ. لا يعتبر التالي من النباتات المثمرة:

أ. النباتات التي تزرع لتُحصَدَ باعتبارها منتج زراعي (على سبيل المثال، الأشجار التي تزرع لتستعمل كخشب منشور)؛ و

ب. النباتات التي تزرع لتنتج منتجاً زراعياً عندما يكون هناك احتمال أكثر من بعيد أن الجهة سوف تحصد وتبيع أيضاً النبات على أنه منتج زراعي، بخلاف عمليات البيع العرضية للنبات التالف (على سبيل المثال، الأشجار التي يتم زراعتها لأجل ثمارها وخشبها)؛ و
ج. المحاصيل السنوية (على سبيل المثال، الذرة والقمح).

9ب. عند عدم استخدام النباتات المثمرة لتثمر منتجاً فإنها قد تُقطَعُ وتُباعُ على أنها نبات تالف، على سبيل المثال، لتستخدم كحطب. ولا تمنع عمليات البيع العرضية للنبات التالف هذه من استيفاء النبات لتعريف النبات المثمر.

9ج. المنتج الذي ينمو على النبات المثمر يعد أصلاً بيولوجياً.

10. يشمل النشاط الزراعي مدى متنوعا من الأنشطة، على سبيل المثال، تربية الماشية، وزراعة الغابات، والمحاصيل السنوية أو المعمرة، وزراعة البساتين والمزارع، وزراعة الزهور وتربية الحياة المائية (بما في ذلك تربية الأسماك). توجد سمات معينة مشتركة ضمن هذا التنوع:
أ. *القدرة على التغيير*. الحيوانات الحية والنباتات الحية قادرة على التحول البيولوجي؛ و
ب. *إدارة التغيير*. تسهل الإدارة التحول البيولوجي من خلال تعزيز، أو على الأقل تثبيت، الشروط اللازمة لكي تحدث العملية (على سبيل المثال، مستويات المغذيات، والرطوبة ودرجة الحرارة، والتسميد، والضوء). تُمَيِّز مثل هذه الإدارة النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى. فعلى سبيل المثال، لا يُعد الحصاد من مصادر لا تقوم الجهة بإدارتها (مثل صيد السمك في المحيطات أو قطع الأشجار في الغابات) نشاطا زراعيا؛ و
ج. *قياس التغيير*: يتم قياس ومتابعة التغيير في النوعية (على سبيل المثال، الميزة الوراثية، والكثافة، والنضج، والطبقة الدهنية، والمحتوى البروتيني، وقوة الألياف) أو الكمية (على سبيل المثال، النسل، والوزن، والمتر المكعب، وطول الألياف أو قطرها، وعدد البراعم) الذي أحدثه التحول البيولوجي أو الحصاد، وذلك كوظيفة روتينية لإدارة التغيير.

11. ينجم عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:
أ. تغيرات في الأصل من خلال (1) النمو (زيادة في كمية أو تحسين في نوعية الحيوان أو النبات)، أو (2) التدهور (انخفاض في الكمية أو تدهور في نوعية حيوان أو نبات)، أو (3) التكاثر (إنتاج حيوانات أو نباتات حية إضافية)؛ أو
ب. إنتاج منتجات زراعية مثل المطاط، وأوراق الشاي، والصوف، والحليب.

تعريفات عامة

12. **في هذا المعيار تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.**

الإثبات والقياس

13. **يجب أن تثبت الجهة الأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي عندما وفقط عندما:**
أ. تسيطر الجهة على الأصل نتيجة أحداث سابقة؛ و
ب. يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المرتبطة بالأصل؛ و
ج. يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بموثوقية[1].

[1] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. تناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

14. تتوقف القيمة العادلة لأصل على موقعه الحالي وحالته الراهنة. كنتيجة لذلك، على سبيل المثال، فإن القيمة العادلة للماشية في مزرعة هي سعر الماشية في سوقها مخصوماً منها تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لإحضار الماشية إلى ذلك السوق أو إلى الموقع الذي ستُوزَّعُ فيه بدون مقابل أو بمقابل رمزي.

15. في النشاط الزراعي، من الممكن إثبات السيطرة، على سبيل المثال، بالملكية النظامية للماشية ووسمها أو وضع علامة على الماشية عند اقتنائها، أو ولادتها، أو فطامها. وتُقَوّم المنافع المستقبلية أو الخدمات المتوقعة عادة بقياس الصفات المادية المهمة.

16. **يجب قياس الأصل البيولوجي عند الإثبات الأولي وفي تاريخ القوائم المالية بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، فيما عدا الحالة الموصوفة في الفقرة 34 حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية.**

17. **عندما تقتني الجهة أصلاً بيولوجياً من خلال معاملة غير تبادلية، يقاس الأصل البيولوجي عند الإثبات الأولي وفي كل تاريخ قوائم مالية وفق الفقرة 16.**

18. **يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للجهة بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد. هذا القياس هو التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 12 أو معيار آخر مناسب.**

19. من الممكن تسهيل تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زارعي من خلال تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية حسب خواص مهمة؛ على سبيل المثال، حسب العمر أو النوعية. تقوم الجهة باختيار الخواص المماثلة للخواص المستخدمة في السوق باعتباره أساس للتسعير.

20. غالباً ما تدخل الجهات في عقود لبيع أصولها البيولوجية أو منتجاتها الزراعية في تاريخ مستقبلي. ولا تُعَدُّ أسعار العقود بالضرورة مناسبة لتحديد القيمة العادلة، ذلك لأن القيمة العادلة تعكس السوق الحالي الذي يدخل فيه مشترٍ وبائع راغبان في المعاملة. نتيجة لذلك، لا يتم تعديل القيمة العادلة لأصل بيولوجي أو منتج زارعي بسبب وجود عقد. في بعض الحالات، قد يكون عقد لبيع أصل بيولوجي أو منتج زارعي عقداً يتوقع خسارته، كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*. في هذه الحالة، يُطَبَّق معيار المحاسبة للقطاع العام 19 على العقود المتوقع خسارتها.

21. في حالة وجود سوق نشط للأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي في موقعه الحالي وحالته الراهنة، فإن السعر المعلن في ذلك السوق يكون هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل. إذا توافرت للجهة إمكانية الوصول إلى أسواق نشطة مختلفة، فإنه يجب على الجهة استخدام أكثر سوق مناسب. على سبيل المثال، إذا توفرت للجهة إمكانية الوصول إلى سوقين نشطين فإنه يجب عليها استخدام السعر في السوق المتوقع استخدامه.

22. إذا لم يوجد سوق نشط، على الجهة استخدام واحد أو أكثر مما يلي، عند توفره، لتحديد القيمة العادلة:
    أ. سعر أحدث معاملة في السوق، شريطة أنه لم يكن هناك تغير جوهري في الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ القوائم المالية؛ و
    ب. أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديلها لإظهار الفروق؛ و
    ج. معايير قطاعية قياسية مثل قيمة بستان فاكهة موضحة حسب مكيال التصدير، مكيال للحبوب، أو الفدان، وقيمة الماشية الموضحة بالكيلوجرام من اللحم.

23. في بعض الحالات، قد تقترح مصادر المعلومات الواردة في الفقرة 22 باستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي. تقوم الجهة بالنظر في أسباب هذه الاختلافات، من أجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة في نطاق ضيق نسبياً من التقديرات المعقولة.

24. في بعض الظروف، قد لا تتوافر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في حالته الراهنة. في هذه الظروف، تقوم الجهة باستخدام القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل مخصومة بسعر حالي محدد من قبل السوق لتحديد القيمة العادلة.

25. إن الهدف من حساب القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه الحالي وحالته الراهنة. تقوم الجهة بأخذ ذلك في الحسبان عند تحديد معدل الخصم المناسب الذي سيُستَخدَمُ عند تقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة. عند تحديد القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقعة، تقوم الجهة بتضمين صافي التدفقات النقدية التي يتوقع المشاركون في السوق أن يولدها الأصل في السوق الخاص به والأكثر مناسبة.

26. لا تقوم الجهة بتضمين أي تدفقات نقدية متعلقة بتمويل الأصول، أو الضرائب، أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد (على سبيل المثال، تكلفة إعادة زرع الأشجار في غابة مزروعة بعد الحصاد).

27. عند الموافقة على سعر معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا، فإن المشترين والبائعين، يأخذون في الحسبان احتمال تغير التدفقات النقدية. يترتب على ذلك أن تعكس القيمة العادلة إمكانية حدوث هذه التغيرات. بناءً على ذلك، تقوم الجهة بدمج التوقعات الخاصة بالتغيرات المحتملة في التدفقات النقدية إما في التدفقات النقدية المتوقعة، أو في معدل الخصم، أو في مزيج منهما. عند تحديد معدل الخصم، تستخدم الجهة افتراضات تتسق مع الافتراضات المستخدمة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة، لتجنب أثر تكرار احتساب بعض الافتراضات أو تجاهلها.

28. قد تعبر التكلفة أحياناً عن تقريب للقيمة العادلة، وخاصةً عندما:
أ. يكون قد حدث تحول بيولوجي ضئيل منذ تَكبُّد التكلفة الأولية (على سبيل المثال، الشتلات التي زرعت فورًا قبل تاريخ القوائم المالية أو الماشية المقتناة حديثاً)؛ أو
ب. لا يتوقع أن يكون تأثير التحول البيولوجي على السعر ذا أهمية نسبية (على سبيل المثال، النمو الأولي في دورة إنتاج مدتها 30 سنة لمزرعة صنوبر).

29. غالباً ما تكون الأصول البيولوجية مرتبطة مادياً بالأرض (على سبيل المثال، الأشجار في غابة مزروعة). قد لا يكون هناك سوق منفصل للأصول البيولوجية المرتبطة بالأرض، ولكن قد يوجد سوق نشط للأصول المجمعة، أي، بالنسبة للأصول البيولوجية، والأرض البكر والتحسينات على الأرض باعتبارها مجموعة واحدة. يمكن للجهة استخدام المعلومات الخاصة بالأصول المجتمعة لتحديد القيمة العادلة للأصول البيولوجية. على سبيل المثال، من الممكن خصم القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات على الأرض من القيمة العادلة للأصول المجمعة للتوصل إلى القيمة العادلة للأصول البيولوجية.

المكاسب والخسائر

30. **يجب أن يُضمَّن المكسب أو الخسارة الناشئة عن الإثبات الأولي لأصل بيولوجي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي في الفائض أو العجز في الفترة التي نشأت فيها.**

31. قد تنشأ خسارة عند الإثبات الأولي لأصل بيولوجي، نظرًا لأن تكاليف البيع تُطرَح عند تحديد القيمة العادلة مخصومًا منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي. قد ينتج مكسب عند الإثبات الأولي لأصل بيولوجي، وهو الحال عندما يولد عجل على سبيل المثال.

32. **يجب أن يُضمَّن المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات الأولي للمنتج الزراعي بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع في الفائض أو العجز في الفترة التي تنشأ فيها.**

33. قد ينشأ مكسب أو خسارة عند الإثبات الأولي للمنتج الزراعي نتيجة للحصاد.

عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية

34. **هناك افتراض بأنه يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية للأصل البيولوجي. مع ذلك، فإنه من الممكن دحض هذا الافتراض فقط عند الإثبات الأولي لأصل بيولوجي لا تتوافر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق، وقد تُوصِّل بشكل واضح، إلى أن التقديرات البديلة للقيمة العادلة له غير موثوقة. في هذه الحالة، يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة. وعندما تصبح القيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بموثوقية، فإنه يجب على الجهة قياسه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع.**

35. من الممكن دحض الافتراض في الفقرة 34 فقط عند الإثبات الأولي. يجب على الجهة التي قامت بقياس الأصل البيولوجي في السابق بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، يجب أن تستمر في قياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إلى أن يُستبعد.

36. في جميع الحالات، تقوم الجهة بقياس المنتج الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع. يعكس هذا المعيار الرأي بأن القيمة العادلة للمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد من الممكن دائماً قياسها بموثوقية.

37. عند تحديد التكلفة ومجمع الاستهلاك ومجمع خسائر هبوط القيمة، على الجهة أن تأخذ في الاعتبار معيار المحاسبة للقطاع العام 12، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*.

الإفصاح

عام

38. **يجب على الجهة الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناشئة أثناء الفترة الحالية عند الإثبات الأولي للأصول البيولوجية وللمنتج الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للأصول البيولوجية.**

39. **يجب على الجهة تقديم وصف للأصول البيولوجية يميز بين الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك والأصول البيولوجية المثمرة وبين الأصول البيولوجية المحتفظ بها للبيع وتلك المحتفظ بها لتوزيعها بدون مقابل أو لقاء مقابل رمزي.**

40. الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك هي تلك المحتفظ بها للحصاد كمنتج زارعي أو لبيعها أو لتوزيعها بدون مقابل أو لقاء مقابل رمزي كأصول بيولوجية. من الأمثلة على الأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك الحيوانات والنباتات المخصصة للاستخدام لمرة واحدة، مثل المواشي المخصصة لإنتاج اللحوم، والمواشي المحتفظ بها بغرض البيع، والأسماك في مزارع السمك، والمحاصيل مثل الذرة والقمح، والمنتج الذي ينمو على النبات المثمر والأشجار التي تُزرَعُ من أجل الخشب. وتتمثل الأصول البيولوجية المثمرة في الأصول البيولوجية التي تُستخدم بشكل متكرر أو مستمر لأكثر من سنة واحدة في نشاط زراعي. ولا تُعَدُّ الأصول البيولوجية المثمرة منتجاً زراعياً بل يحتفظ بها لتثمر منتجاً. من الأمثلة على أنواع الحيوانات التي تُعَدُّ أصولاً بيولوجية مثمرة، المواشي) بما في ذلك الأسماك والدواجن)، والمواشي التي ينتج عنها الحليب، والماعز أو الحيوانات الأخرى التي تُستخدم لإنتاج الصوف. ومن الأمثلة على أنواع النباتات

التي تعتبر أصول بيولوجية مثمرة، الأشجار التي تُحصَدُ منها الفاكهة، والزيتون والشجيرات التي تزرع لحصاد الفاكهة، والجوز، والعصارة، والمادة الصمغية، واللحاء، والمنتجات الورقية.

41. الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة 39 على شكل وصف كمي. قد يرافق الوصف الكمي وصفاً سردياً.

42. عند إعداد الإفصاحات التي تتطلبها الفقرة 39، تُشَجَّع الجهة أيضاً على التمييز بين الأصول البيولوجية الناضجة وغير الناضجة، حسب ما يكون ذلك مناسباً. من شأن هذا التمييز أن يوفر معلومات قد تكون مفيدة في تقويم وقت التدفقات النقدية المستقبلية والخدمات المتوقعة. تفصح الجهة عن أساس إجراء هذا التمييز.

43. الأصول البيولوجية الناضجة هي التي حققت مواصفات قابلة للحصاد (بالنسبة للأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك) أو التي هي قادرة على تحمل مواسم حصاد منتظمة (بالنسبة للأصول البيولوجية المثمرة).

44. **يجب على الجهة بيان ما يلي إذا لم تكن قد أفصحت عنه في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:**
   أ. **طبيعة أنشطتها التي تتعلق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛ و**
   ب. **القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات المادية لما يلي:**
      (1) **كل مجموعة من الأصول البيولوجية للجهة في نهاية الفترة؛ و**
      (2) **محصول المنتج الزراعي خلال الفترة.**

45. **يجب على الجهة الإفصاح عن الطرق والافتراضات الجوهرية المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المنتجات الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من الأصول البيولوجية.**

46. **يجب أن تفصح الجهة عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، المحددة عند نقطة الحصاد، للمنتجات الزراعية المحصودة خلال الفترة.**

47. **يجب على الجهة الإفصاح عما يلي:**
   أ. **وجود أصول بيولوجية تكون ملكيتها مقيدة وقيمها الدفترية، والقيم الدفترية للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات؛ و**
   ب. **طبيعة ومدى القيود على استخدام الجهة للأصول البيولوجية أو قدرتها على بيعها؛ و**
   ج. **مبالغ الارتباطات لتطوير أو اقتناء الأصول البيولوجية؛ و**
   د. **استراتيجيات إدارة المخاطر المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.**

48. **يجب على الجهة أن تعرض مطابقة للتغيرات في القيمة الدفترية للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية. ويجب أن تتضمن المطابقة ما يلي:**
   أ. **المكسب أو الخسارة الناشئة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، مُفصحاً عنها بشكل منفصل لكل من الأصول البيولوجية المثمرة والأصول البيولوجية القابلة للاستهلاك؛ و**
   ب. **الزيادات بسبب المشتريات؛ و**
   ج. **الزيادات الناتجة عن الأصول المقتناة من خلال معاملة غير تبادلية؛ و**
   د. **النقص الذي يعود إلى المبيعات؛ و**
   ه. **النقص بسبب التوزيعات بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ و**
   و. **النقص بسبب الحصاد؛ و**
   ز. **الزيادات الناتجة عن تجميع عمليات في القطاع العام؛ و**
   ح. **صافي فروق تحويل العملات الأجنبية الناشئة عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة عرض مختلفة، وعن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض الجهة المعدة للقوائم المالية؛ و**

ط. **التغيرات الأخرى.**

49. من الممكن أن تتغير القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع لأصل بيولوجي بسبب كل من التغيرات المادية وتغيرات الأسعار في السوق. يُعَدُّ الإفصاح المنفصل للتغيرات المادية والتغيرات في الأسعار مفيداً في تقويم أداء الفترة الحالية والتوقعات المستقبلية، وخاصة عندما توجد دورة إنتاج تزيد على سنة. في هذه الحالات، تُشَجَّع الجهة أن تفصح، بحسب المجموعة أو غيرها، عن مبلغ التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المُتَضمَّنة في الفائض أو العجز بسبب التغيرات المادية وبسبب التغيرات في السعر. تكون هذه المعلومات أقل فائدة بشكل عام عندما تكون دورة الإنتاج أقل من سنة واحدة (على سبيل المثال، عند تربية الدجاج أو زراعة محاصيل الحبوب).

50. ينتج عن التحول البيولوجي عدة أنواع للتغير المادي –النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر، وكل منها يمكن رصده وقابل للقياس. وتكون لهذه التغيرات المادية علاقة مباشرة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة. يُعَدُّ التغير في القيمة العادلة لأصل بيولوجي بسبب الحصاد هو أيضاً تغير مادي.

51. غالباً ما يكون النشاط الزراعي عرضة لمخاطر المناخ، والمرض، والمخاطر الطبيعية الأخرى. إذا وقع حدث ينتج عنه بند إيراد أو مصروف ذو أهمية نسبية، فإنه يُفصَحُ عن طبيعة ومبلغ ذلك البند وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 1. من أمثلة هذا الحدث تفشي مرض خطير، أَو فيضان، أو جفاف، أو صقيع، وانتشار الحشرات.

إفصاحات إضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية

52. **إذا كانت الجهة تقيس أصول بيولوجية بالتكلفة مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة (أنظر فقرة 34) في نهاية الفترة، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لمثل هذه الأصول البيولوجية:**
   أ. **وصف الأصول البيولوجية؛ و**
   ب. **شرح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية؛ و**
   ج. **كلما كان ذلك ممكناً، مدى التقديرات التي يُرجح بدرجة كبيرة أن تقع ضمنها القيمة العادلة؛ و**
   د. **طريقة الاستهلاك المستخدمة؛ و**
   ه. **الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛ و**
   و. **إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاستهلاك (مجمعاً مع مجمع خسائر الهبوط في القيمة) في بداية ونهاية الفترة.**

53. **إذا قامت الجهة، خلال الفترة الحالية، بقياس أصول بيولوجية بتكلفتها مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة (انظر فقرة 34) فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن أي مكسب أو خسارة مثبتة عند استبعاد مثل هذه الأصول البيولوجية ويجب أن تفصح التسوية المطلوبة بموجب الفقرة 48 عن المبالغ المتعلقة بمثل هذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تتضمن التسوية المبالغ التالية المتضمنة في الفائض أو العجز المتعلقة بتلك الأصول البيولوجية:**
   أ. **خسائر الهبوط في القيمة؛ و**
   ب. **خسائر الهبوط في القيمة المعكوس قيدها؛ و**
   ج. **الاستهلاك.**

54. **إذا أصبحت القيمة العادلة لأصول بيولوجية تم قياسها سابقاً بتكلفتها مطروحاً منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في القيمة قابلة للقياس بموثوقية خلال الفترة الحالية، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لتلك الأصول البيولوجية:**
   أ. **وصف للأصول البيولوجية؛ و**
   ب. **توضيح لماذا قد أصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بموثوقية؛ و**

ج. **أثر التغيير.**

أحكام انتقالية

.55 [حذفت].

تاريخ السريان

.56 **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل..............، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

56أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 27].**

56ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 27].**

56ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 27].**

56د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 27].**

56هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 27].**

56و. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 27].**

.57 **عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة* لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 28

"الأدوات المالية: العرض"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 28 "الأدوات المالية: العرض" في الفقرات 1-62. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 28 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 28 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 28 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية على أنها التزامات أو صافي أصول/ حقوق ملكية، ولإجراء المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية. فهو ينطبق على تصنيف الأدوات المالية، من وجهة نظر الجهة المُصدرة، إلى أصول مالية، والتزامات مالية وأدوات حقوق ملكية؛ وعلى تصنيف ما يتعلق بها من فوائد، وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة، وخسائر ومكاسب؛ وعلى الظروف التي ينبغي فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية.

2. تكمل المبادئ الواردة في هذا المعيار مبادئ الإثبات والقياس للأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس* ومبادئ الإفصاح عن معلومات بشأن الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

النطاق (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 3-9)

3. **يجب على الجهة التي تُعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تُطبق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية، باستثناء ما يلي:**

أ. الحصص في الجهات المسيطر عليها أو الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة ومعيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة. وبالرغم من ذلك، في بعض الحالات، يتطلب أو يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 34، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36 أن تُحاسب الجهة عن الحصص في الجهات المسيطر عليها، والجهات الزميلة، والمشاريع المشتركة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ في تلك الحالات، يجب على الجهات أن تُطبق متطلبات هذا المعيار. يجب على الجهات أن تطبق - أيضًا - هذا المعيار على جميع المشتقات المرتبطة بحصص في الجهات المسيطر عليها، أو الجهات الزميلة، أو المشاريع المشتركة.

ب. حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب برامج منافع الموظفين التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين.

ج. الالتزامات الناشئة عن عقود التأمين. وبالرغم من ذلك، ينطبق، هذا المعيار على:

(1) المشتقات التي تكون مُضمنة في **عقود التأمين إذا تطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 29 من الجهة أن تتم المحاسبة عنها بشكل منفصل؛ و**

(2) عقود **الضمان المالي إذا قامت الجهة المصدرة بتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 عند** إثبات **العقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين إذا اختارت الجهة المصدرة تطبيق ذلك المعيار عند** إثباتها **وقياسها.**

بالإضافة إلى البندين (1) و (2) أعلاه، يمكن أن تطبق الجهة هذا المعيار على عقود التأمين التي تتضمن تحويل المخاطر المالية.

د. الأدوات المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين لأنها تشتمل على خاصية المشاركة الاختيارية. تعفى الجهة المُصدرة لهذه الأدوات من أن تُطبق على هذه الخصائص الفقرات 13-37 من المعيار وفقرات إرشادات التطبيق 49 – 60 فيما يتعلق بالتمييز بين الالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية. بالرغم من ذلك، تخضع هذه الأدوات لجميع المتطلبات الأخرى لهذا المعيار. علاوة علي ذلك، ينطبق هذا المعيار على المشتقات التي تنطوي عليها هذه الأدوات (راجع معيار المحاسبة للقطاع العام 29).

ه. الأدوات المالية، والعقود، والالتزامات بموجب معاملات الدفع المبنية على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذو الصلة الذي يتناول معاملات الدفع المبنية

على أساس الأسهم، باستثناء:

(1) العقود ضمن نطاق الفقرات 4-6 من هذا المعيار والتي ينطبق عليها هذا المعيار؛ أو
(2) الفقرتان 38 و39 من هذا المعيار، والتي يجب تطبيقها على أسهم الخزينة المشتراة أو المباعة أو المصدرة أو الملغاة فيما يتعلق ببرامج خيار أسهم للموظفين، وبرامج شراء أسهم للموظفين، وجميع ترتيبات الدفع الأخرى المبنية على أساس الأسهم.

4. **يجب تطبيق هذا المعيار على العقود التي تتضمن بيع وشراء بند غير مالي يمكن تسوية صافي قيمته نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو عن طريق تبادل أدوات مالية -كما لو كانت العقود أدوات مالية -باستثناء العقود التي أبرمت ومازالت يحتفظ بها بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة.**

5. هناك طرق متنوعة يمكن من خلالها تسوية صافي عقد لشراء أو بيع بند غير مالي نقداً أو أداة مالية أخرى أو من خلال تبادل الأدوات المالية. تشمل هذه الطرق ما يلي:

أ. عندما تجيز شروط العقد لأي من الطرفين تسوية صافي قيمته نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بتبادل أدوات مالية؛ و
ب. عندما تكون القدرة على تسوية صافي قيمة العقد نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل أدوات مالية، غير منصوص عليها صراحة في شروط العقد، ولكن لدى الجهة ممارسة سابقة في تسوية صافي عقود مشابهة نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل أدوات مالية (سواء مع الطرف المقابل أو من خلال إبرام عقود مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل تنفيذه أو انقضائه)؛ و
ج. عندما يكون للجهة ممارسات مع عقود مشابهة في استلام البند موضوع العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد الحصول عليه بهدف توليد ربح من تقلبات السعر القصيرة الأجل أو من هامش المتعامل؛ و
د. عندما يكون البند غير المالي موضوع العقد قابلاً للتحويل إلى نقد بسهولة.

ولا يُبْرَمُ العقد الذي تنطبق عليه (ب) و(ج) بهدف استلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة، وبالتالي، تدخل في نطاق هذا المعيار. تُقَوّم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة 4 لتحديد ما إذا كانت قد أُبْرِمَت ولا يزال يحتفظ بها بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة، وبالتالي، ما إذا كانت تدخل في نطاق هذا المعيار.

6. يقع الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بتبادل أدوات مالية، وفقًا للفقرة 5 (أ) أو (د) ضمن نطاق هذا المعيار. مثل هذا العقد لا يمكن إبرامه بهدف استلام أو تسليم بند غير مالي وفقًا لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام التي تتوقعها الجهة.

7. [حذفت].

8. [حذفت].

تعريفات (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 10-48)

9. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

أداة حقوق الملكية هي أي عقد يثبت حصة متبقية في أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها.

الأداة المالية هي أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى الجهات والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية، لجهة أخرى.

الأصل المالي هو أي أصل يكون عبارة عن:

أ. نقد؛ أو

ب. أدوات حقوق ملكية في جهة أخرى؛ أو

ج. حق تعاقدي:

(1) لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من جهة أخرى؛ أو

(2) حق تعاقدي لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع جهة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون في صالح الجهة؛ أو

د. عقد ستتم تسويته أو يمكن تسويته بأدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها، والذي هو:

(1) أداة غير مشتقة وتلتزم الجهة مقابلها أو قد تلتزم باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها؛ أو

(2) أداة مشتقة من الممكن أن تتم – أو ستتم – تسويتها بطريقة أخرى، عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالجهة ذاتها. ولهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة لا تتضمن أدوات مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16، أو الأدوات التي تفرض على الجهة التزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية وتُصنَّفُ على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 17 و18 أو أدوات تكون عبارة عن عقود للحصول على أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة نفسها في المستقبل.

<u>الالتزام المالي</u> هو أي التزام يكون:

أ. التزاماً تعاقدياً:

(1) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لجهة أخرى؛ أو

(2) تبادل أصول مالية والتزامات مالية مع جهة أخرى بموجب شروط من المحتمل ألا تكون **في صالح الجهة؛ أو**

ب. عقد من الممكن أن -أو ستتم -تسويته في أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها ويكون:

(1) أداة من غير المشتقات تلتزم الجهة مقابلها **– أو سوف تلتزم – باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها؛ أو**

(2) أداة مشتقة من الممكن أن تتم – أو ستتم – تسويتها بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالجهة ذاتها. لهذا **الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة لا تشمل أدوات مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16، أو أدوات تفرض على الجهة التزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية وتُصَنَّفُ على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 17 و18 أو أدوات تكون عبارة عن عقود للحصول على أو تسليم لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها في المستقبل.**

وكاستثناء، تُصَنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18.

<u>الأداة القابلة للإعادة</u> هي الأداة المالية التي تمنح حاملها حق إعادة الأداة إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو يتم إعادتها تلقائيًا إلى الجهة المصدرة عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو وفاة أو تقاعد حامل الأداة.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل أهداف ومفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

10. عُرِّفَت المصطلحات التالية في الفقرة 10 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29 وتستخدم في هذا المعيار بالمعنى المحدد في ذلك المعيار.

أ. التكلفة المستنفدة للأصل المالي أو الالتزام المالي؛ و
ب. أصول مالية متاحة للبيع؛ و
ج. إلغاء الإثبات؛ و
د. أداة مالية مشتقة؛ و
ه. طريقة سعر الفائدة الفعلي؛ و
و. الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و
ز. عقد الضمان المالي؛ و
ح. ارتباط ملزم؛ و
ط. معاملة متوقعة؛ و
ي. فاعلية التحوط؛ و
ك. بند متحوط له؛ و
ل. أداة تحوط؛ و
م. استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛ و
ن. القروض والذمم المدينة؛ و
س. البيع أو الشراء بالطريقة العادية؛ و
ع. تكاليف المعاملة.

.11 في هذا المعيار، يشير مصطلح "عقد" و"تعاقدي" إلى اتفاقية بين طرفين أو أكثر تكون لها نتائج اقتصادية واضحة والتي يملك الأطراف خياراً محدوداً – إن وجد – لتجنبها، وذلك لأن الاتفاقية عادة تكون ملزمة نظاماً. يمكن للعقود، بما فيها الأدوات المالية، أن تتخذ أشكالًا متنوعة ولا يلزم أن تكون مكتوبة.

.12 في هذا المعيار، يشمل مصطلح "الجهة" جهات القطاع العام، والأفراد، وشركات التضامن، والجهات ذات الشخصية الاعتبارية، وصناديق الأمانة الاستثمارية (الصناديق الوقفية).

العرض

الالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 49-54)

.13 **يجب على الجهة التي تصدر الأداة المالية تصنيف الأداة، أو الأجزاء المكونة لها-عند الإثبات الأولى - على أنها التزام مالي أو أصل مالي أو حق ملكية بحسب جوهر الترتيب التعاقدي، ووفقاً لتعريفات الالتزام المالي، والأصل المالي، وأداة حقوق الملكية.**

.14 عندما تطبق الجهة المصدرة التعريفات الواردة في الفقرة 9 لتحديد، إذا كانت الأداة المالية تُعَدُّ أداة حقوق ملكية وليست التزامًا ماليًا، تكون الأداة أداة حقوق ملكية فقط إذا تحقق الشرطان (أ) و(ب) أدناه مجتمعين.

أ. لا تشمل الأداة التزامًا تعاقديًا:

(1) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى جهة أخرى؛ أو
(2) لتبادل الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع جهة أخرى بموجب شروط من الممكن ألا تكون في صالح الجهة المصدرة.

ب. إذا كان يمكن أو سيتم تسوية الأداة باستخدام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة المصدرة، فإنها تكون:

(1) أداة غير مشتقة لا تشتمل على التزام تعاقدي للجهة المصدرة بأن تسلم عددًا متغيرًا من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها؛ أو
(2) أداة مشتقة يتم تسويتها فقط من خلال مبادلة الجهة المصدرة لمبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. لهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة المصدرة لا تتضمن الأدوات التي تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18، أو

الأدوات التي تكون عبارة عن عقود استلام أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها في المستقبل.

ولا يعد الالتزام التعاقدي، الناتج عن أداة مالية مشتقة، الذي من الممكن أو سينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة المُصدرة في المستقبل، ولكن لا يحقق الشرطين (أ) و(ب) أعلاه، أداة حقوق ملكية. كاستثناء، تُصَنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن توافرت فيها جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15و16 أو الفقرتين 17 و18.

الأدوات المالية القابلة للإعادة

15. تتضمن الأداة المالية القابلة للإعادة التزامًا تعاقديًا للجهة المصدرة لإعادة شراء أو تسديد تلك الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر عند ممارسة حق الرد. كاستثناء من تعريف الالتزام المالي، تُصَنَّفُ الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تمتلك جميع الخصائص التالية:

أ. إن كانت تعطى لحاملها حق استلام حصة تناسبية في صافي أصول الجهة في حالة تصفية الجهة. يقصد بصافي أصول الجهة تلك الأصول المتبقية بعد طرح جميع الحقوق الأخرى المترتبة على أصول الجهة. تُحَدَّد الحصة التناسبية عن طريق:

(1) تقسيم صافي أصول الجهة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و

(2) ضرب تلك القيمة في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.

ب. تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث أولوية التسوية. لتقع ضمن فئة كهذه فإن الأداة:

(1) لا تكون لها أولوية على الحقوق الأخرى على أصول الجهة عند التصفية؛ و

(2) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث أولوية التسوية.

ج. تملك جميع الأدوات المالية التي تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث أولوية التسوية خصائص متماثلة. فعلى سبيل المثال، يجب أن تكون جميعها قابلة للإعادة، وأن تكون المعادلة أو الطريقة الأخرى المستخدمة لحساب سعر إعادة الشراء أو الاسترداد هي نفسها لجميع الأدوات ضمن تلك الفئة.

د. باستثناء الالتزام التعاقدي للجهة المصدرة لإعادة بيع أو تسديد الأداة مقابل نقد أو أصل مالي آخر، لا تتضمن الأداة أي التزام تعاقدي لتسليم نقد أو أصل مالي آخر إلى جهة أخرى أو لمبادلة الأصول المالية أو الالتزامات المالية مع جهة أخرى في ظل ظروف قد تكون غير مواتية للجهة، ولا تعد عقدًا سيتم أو يمكن أن تتم تسويته بأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة كما هو وارد في الفقرة الفرعية (ب) من تعريف الالتزام المالي.

هـ. يعتمد إجمالي التدفقات النقدية المنسوبة للأداة على مدى عمر الأداة بشكل جوهري إلى الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة الخاصة بالجهة على مدى عمر الأداة (مع استبعاد أي آثار للأداة).

16. حتى تُصَنَّف أداة على أنها أداة حقوق ملكية -إضافة إلى امتلاك الأداة جميع الخصائص الواردة أعلاه – يجب ألا يكون لدى الجهة المصدرة أداة مالية أخرى أو عقد آخر تتوافر فيها (فيه) ما يلي:
أ. يستند إجمالي التدفقات النقدية بشكل جوهري إلى الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة الخاصة بالجهة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)؛ و
ب. يكون لها أثر بتقييد أو تثبيت العائد المتبقي لحاملي الأدوات القابلة للإعادة بشكل جوهري.

لأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجب على الجهة الأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة ينطبق عليها الوصف الوارد في الفقرة 15، والتي تحتوي على أحكام وشروط تعاقدية مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد معادل يمكن إبرامه بين الجهة غير الحاملة للأداة والجهة المصدرة. إذا لم تتمكن الجهة من تحديد ما إذا كان هذا الشرط قد استُوفيَ، فلا يجوز لها تصنيف الأداة القابلة للإعادة على أنها أداة حقوق ملكية.

الأدوات أو مكونات الأدوات التي تفرض على الجهة التزامًا بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية

17. تتضمن بعض الأدوات المالية التزامًا تعاقديًا على الجهة المصدرة لتسليم حصة تناسبية من صافي أصولها إلى جهة أخرى فقط عند التصفية. ينشأ الالتزام نتيجة لكون التصفية إما مؤكدة الحدوث وخارجة عن سيطرة الجهة (على سبيل المثال: جهة محدودة العمر)، أو لكونها غير مؤكدة الحدوث ولكن تخضع لاختيار حامل الأداة. كاستثناء من تعريف الالتزام المالي، تُصَنَّف الأداة التي تتضمن مثل هذا الالتزام على أنها أداة حقوق ملكية إذا توافرت فيها جميع الخصائص التالية:
أ. تعطى حاملها حق استلام حصة تناسبية من صافي أصول الجهة في حالة تصفية الجهة. يقصد بصافي أصول الجهة تلك الأصول المتبقية بعد خصم جميع الحقوق الأخرى المترتبة على أصول الجهة. تُحَدَّد الحصة التناسبية عن طريق:
(1) تقسيم صافي أصول الجهة عند التصفية إلى وحدات متساوية القيمة؛ و
(2) ضرب تلك القيمة في عدد الوحدات التي يحتفظ بها حامل الأداة المالية.
ب. تقع الأداة ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية. ولتقع ضمن فئة كهذه فإن الأداة:
(1) لا تكون لها أولوية على الحقوق الأخرى على أصول الجهة عند التصفية؛ و
(2) لا يلزم تحويلها إلى أداة أخرى قبل أن تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية.
ج. يجب أن تتضمن جميع الأدوات المالية التي تقع ضمن فئة الأدوات التي تأتي بعد جميع فئات الأدوات الأخرى من حيث الأولوية في التسوية التزاماً تعاقديًا متجانساً للجهة المصدرة لتسليم حصة تناسبية من صافي أصولها عند التصفية.

18. حتى تُصَنَّف أداة على أنها أداة حقوق ملكية إضافة إلى امتلاك الأداة جميع الخصائص الواردة أعلاه يجب ألا يكون لدى الجهة المصدرة أداة مالية أخرى أو عقد آخر يتوافر فيها (فيه) ما يلي:
أ. يستند إجمالي التدفقات النقدية بشكل جوهري إلى الفائض أو العجز أو التغير في صافي الأصول المثبتة أو التغير في القيمة العادلة لصافي الأصول المثبتة وغير المثبتة الخاصة بالجهة (مع استبعاد أي آثار لمثل هذه الأداة أو العقد)؛ و
ب. يكون لها أثر بتقييد أو تثبيت العائد المتبقي لحاملي الأدوات بشكل جوهري.

لأغراض تطبيق هذا الشرط، لا يجب على الجهة الأخذ في الحسبان العقود غير المالية مع حامل أداة وُصِفَت في الفقرة 17 والتي تحتوي على أحكام وشروط تعاقدية لعقد مماثل مشابهة للأحكام والشروط التعاقدية لعقد معادل يمكن إبرامه بين جهة غير حاملة للأداة والجهة المصدرة. إذا لم تتمكن الجهة من تحديد ما إذا كان هذا الشرط قد استُوفِيَ، فلا يجوز لها تصنيف الأداة القابلة للإعادة على أنها أداة حقوق

ملكية.

إعادة تصنيف الأدوات القابلة للإعادة والأدوات التي تفرض على الجهة التزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية

19. يجب على الجهة تصنيف الأداة المالية على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18 اعتباراً من التاريخ الذي تتوافر فيه في الأداة جميع الخصائص وتستوفي الشروط المنصوص عليها في تلك الفقرات. يجب على الجهة إعادة تصنيف الأداة المالية من التاريخ الذي لم تعد فيه الأداة تتوافر فيها جميع الخصائص أو تستوفي جميع الشروط المنصوص عليها في تلك الفقرات. فعلى سبيل المثال، إذا قامت الجهة بتسديد جميع أدواتها الصادرة غير القابلة للإعادة وأي أدوات قابلة للإعادة لا تزال مستحقة وتتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16، فإنه يجب على الجهة إعادة تصنيف الأدوات القابلة للإعادة على أنها أدوات حقوق ملكية من التاريخ الذي تقوم فيه بتسديد الأدوات غير القابلة للإعادة.

20. يجب على الجهة المحاسبة عن إعادة تصنيف أداة وفقاً للفقرة 19 على النحو التالي:
أ. أن تعيد تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها التزام مالي من التاريخ الذي لم تعد تتوافر فيه في الأداة جميع الخصائص أو تستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. يجب قياس الالتزام المالي بالقيمة العادلة للأداة في تاريخ إعادة التصنيف. يجب على الجهة إثبات أي فرق بين القيمة المسجلة لأداة حقوق الملكية والقيمة العادلة للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
ب. يجب عليها إعادة تصنيف الالتزام المالي على أنه أداة حقوق ملكية من التاريخ الذي تكون فيه الأداة متسمة بجميع الخصائص ومستوفية للشروط المنصوص عليها في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. يجب قياس أداة حقوق الملكية بالقيمة الدفترية للالتزام المالي في تاريخ إعادة التصنيف.

عدم وجود التزام تعاقدي لتسليم نقد أو أي أصل مالي آخر (الفقرة 14(أ))

21. باستثناء الظروف الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18، فإن الخاصية الحاسمة في التمييز بين الالتزام المالي وأداة حقوق الملكية هي وجود التزام تعاقدي على طرف واحد للأداة المالية (الجهة المصدرة) إما لتسليم نقد أو أصل مالي آخر للطرف الآخر (حامل الأداة) أو لمبادلة أصول مالية أو التزامات مالية مع حامل الأداة في ظروف من المحتمل أن تكون في غير صالح الجهة المصدرة. بالرغم من أن صاحب أداة حقوق الملكية يحق له استلام حصة تناسبية من أي توزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة معلنة أو توزيعات لصافي الأصول/ حقوق الملكية، فإنه ليس على الجهة المصدرة التزام تعاقدي بتقديم هذه التوزيعات لأنه لا يمكن أن يطلَب منها أن تسلم نقد أو أصل مالي آخر إلى طرف آخر.

22. إن جوهر الأداة المالية، وليس شكلها النظامي، هو الذي يحكم تصنيفها في قائمة المركز المالي للجهة، ويكون الجوهر والشكل النظامي عادة، وليس دائماً، متسقين. تتخذ بعض الأدوات المالية الشكل النظامي لأدوات حقوق الملكية إلا أنها في جوهرها التزامات، وهناك أدوات أخرى قد تجمع بين خصائص أدوات حقوق الملكية وخصائص الالتزامات المالية، على سبيل المثال:
أ. عندما ينص سهم ممتاز على التسديد الإلزامي من قبل الجهة المصدرة مقابل مبلغ ثابت أو قابل للتحديد في تاريخ مستقبلي محدد أو قابل للتحديد، أو يمنح حامله الحق في مطالبة الجهة المصدرة بتسديد الأداة في أو بعد تاريخ محدد بمبلغ ثابت أو قابل للتحديد فإن الأداة تعد التزامًا ماليًا.
ب. تعد الأداة المالية التي تمنح حاملها الحق في إعادتها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر ("أداة قابلة للإعادة") على أنها التزام مالي باستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرات 15 و16 أو الفقرات 17 و18. تعد الأداة المالية التزاماً حتى عندما يتم تحديد قيمة النقد أو الأصول المالية الأخرى على أساس مؤشر أو بند آخر قابل للزيادة أو النقص. يعنى وجود خيار لحامل الأداة لإعادتها إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي أن الأداة القابلة للإعادة تستوفي تعريف الالتزام المالي باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً

للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. على سبيل المثال، يمكن أن تمنح الصناديق المشتركة ذات رأس المال غير المحددة، وصناديق الأمانة الاستثمارية، وشركات التضامن، وبعض الجهات التعاونية، حملة الوحدات فيها أو أعضائها الحق في تسديد حصصهم في الجهة المصدرة في أي وقت مقابل نقد، مما يؤدي إلى تصنيف حصص حملة الوحدات أو الأعضاء كالتزامات مالية باستثناء تلك الأدوات المصنفة كأدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. مع ذلك، فإن التصنيف كالتزام مالي لا يحول دون استخدام كلمات التعريف مثل "قيمة صافي الأصل المنسوبة إلى حملة الوحدات" و "التغير في قيمة صافي الأصل المنسوبة لحملة الوحدات" في صلب القوائم المالية للجهة التي لا تملك حقوق ملكية/صافي أصول مساهم بها (كبعض الصناديق المشتركة ذات رأس المال غير المحدد وصناديق الأمانة الاستثمارية، انظر المثال التوضيحي رقم 7) أو استخدام إفصاح إضافي لإظهار إجمالي حصص الأعضاء التي تحتوي على بنود مثل الاحتياطي الذي يستوفي تعريف صافي الأصول/ حقوق الملكية والأدوات القابلة للإعادة التي لا تستوفي ذلك التعريف (انظر المثال التوضيحي رقم 8).

23. إذا لم يكن للجهة حق غير مشروط بتجنب تسليم نقد أو أصل مالي آخر لتسوية التزام تعاقدي، فإن الالتزام يستوفي تعريف الالتزام المالي، باستثناء تلك الأدوات المصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18. على سبيل المثال:

أ. وجود قيد على قدرة الجهة على الوفاء بالالتزام التعاقدي، مثل عدم إمكانية الوصول إلى العملة الأجنبية أو الحاجة إلى الحصول على الموافقة على الدفعات من سلطة تنظيمية، لا يبطل التزام الجهة التعاقدي أو حق حامل الأداة التعاقدي بموجب الأداة.

ب. الالتزام التعاقدي المشروط بممارسة الطرف المقابل لحقه بالرد يعد التزامًا ماليًا لأن الجهة لا تملك الحق غير المشروط بتجنب تسليم نقد أو أي أصل مالي آخر.

24. يمكن للأداة المالية التي لا تنشئ صراحة التزامًا تعاقديًا بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، أن تنشئ التزامًا بشكل غير مباشر من خلال شروطها وأحكامها. على سبيل المثال:

أ. يمكن أن تتضمن الأداة المالية التزاماً غير مالي يجب تسويته فقط إذا أخفقت الجهة في القيام بالتوزيعات أو استرداد الأداة. إذا كانت الجهة تستطيع تجنب تحويل النقد أو أصل مالي آخر فقط من خلال تسوية الالتزام غير المالي، فإن الأداة المالية تُعَدُّ التزامًا ماليًا.

ب. تعد الأداة المالية التزامًا ماليًا إذا تضمنت قيام الجهة عند التسوية بتسليم إما:

(1) نقد أو أصل مالي آخر؛ أو

(2) أسهمها الخاصة والتي حددت قيمتها بأنها تتجاوز بشكل جوهري قيمة النقد أو الأصل المالي الآخر.

على الرغم من عدم وجود التزام تعاقدي صريح على الجهة بتسليم نقد أو أصل مالي آخر، فإن قيمة بديل التسوية باستخدام الأسهم تدفع الجهة إلى القيام بالتسوية نقداً. على أي حال، فإن حامل الأداة قد ضمن – من حيث الجوهر -استلام مبلغ يساوي على الأقل خيار التسوية بالنقد (انظر الفقرة 25).

التسوية باستخدام أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة (الفقرة 14(ب))

25. لا يُعَدُّ العقد أداة حقوق ملكية لمجرد أنه قد ينتج عنه استلام أو تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة. قد يكون للجهة حق أو التزام تعاقدي باستلام أو تسليم عدد من أسهمها أو أدوات حقوق الملكية الأخرى الخاصة بها ويتغير هذا العدد بحيث تكون القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة التي سيتم الحصول عليها أو تسليمها مساوية لمبلغ الحق أو الالتزام التعاقدي. يمكن أن يكون مثل هذا الحق أو الالتزام التعاقدي مقابل مبلغ ثابت أو مبلغ يتقلب جزئيًا أو كليًا استجابة للتغيرات في متغير آخر بخلاف سعر السوق لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة (مثلاً، معدل الفائدة أو سعر سلعة أو سعر أداة مالية). مثالان على ذلك: (أ) عقد لتسليم أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة بما تساوي قيمته 100 ريال سعودي و(ب) عقد لتسليم أكبر عدد ممكن من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة بما تساوى قيمته 100 برميل نفط. يُعَدُّ مثل هذا العقد التزامًا ماليًا على الجهة حتى وإن كان يجب عليها أو

يمكن لها تسويته عن طريق تسليم أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. لا يعد مثل هذا العقد أداة حقوق ملكية لأن الجهة تستخدم عددًا متغيراً من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها كوسيلة لتسوية العقد. تبعًا لذلك، لا يقدم العقد دليلاً على وجود حصة متبقية في أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها.

26. باستثناء ما هو وارد في الفقرة 27، فإن العقد الذي تتم تسويته من خلال استلام الجهة أو تسليمها لعدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ ثابت من النقد أو أصل مالي آخر، يعد أداة حقوق ملكية. على سبيل المثال، فإن خيار الأسهم المصدر الذي يعطي الطرف المقابل الحق في شراء عدد ثابت من أسهم الجهة مقابل سعر ثابت، أو مقابل المبلغ الأصلي الثابت المنصوص عليه لسند، يعد أداة حقوق ملكية. لا تحول التغيرات في القيمة العادلة للعقد والناشئة من التغيرات في معدلات الفائدة في السوق التي لا تؤثر على المبلغ النقدي أو الأصول المالية الأخرى واجبة السداد أو التسليم، أو عدد أدوات حقوق الملكية أو الأصول المالية الأخرى التي سيتم استلامها أو تسليمها عند تسوية العقد، دون أن يكون العقد أداة حقوق ملكية. يضاف أي عوض مالي يُستَلَم (مثل العلاوة المستلمة مقابل خيار مكتوب أو مذكرة حق اكتتاب على أسهم الجهة) مباشرةً إلى صافي الأصول/ حقوق الملكية. يخصم أي عوض مالي مسدد (مثل العلاوة المسددة مقابل الخيار الذي تم شراؤه) مباشرة من صافي الأصول/ حقوق الملكية. لا تُثبت التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق الملكية في القوائم المالية.

27. إذا كانت أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة التي ستقوم بالحصول عليها أو تسليمها عند تسوية عقد عبارة عن أدوات مالية قابلة للإعادة تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16، أو أدوات تفرض على الجهة التزامًا بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية والتي تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 17 و18، فعندها يكون العقد أصلاً ماليًا أو التزامًا ماليًا. يتضمن هذا العقد الذي ستتم تسويته بحصول الجهة أو تسليمها عددًا ثابتًا من مثل هذه الأدوات في مقابل مبلغ نقد ثابت أو أصل مالي آخر.

28. باستثناء الظروف الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرة 17 و18، فإن العقد الذي يتضمن التزاماً على الجهة بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل نقد أو أصل مالي آخر يؤدي إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد (مثلاً، بالقيمة الحالية لسعر إعادة الشراء الآجل، سعر ممارسة الخيار، أو مبلغ استرداد آخر). هذه هي الحالة حتى ولو كان العقد نفسه هو أداة حقوق ملكية. كمثال على ذلك، التزام الجهة بموجب عقد آجل لشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها نقدًا. عند إثبات الالتزام المالي بشكل أولي بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 29، فإنه يُعاد تصنيف قيمته العادلة (القيمة الحالية لمبلغ الاسترداد) من صافي الأصول/ حقوق الملكية. يُقاس لاحقًا الالتزام المالي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29. إذا انقضت مدة العقد دون تسليم أدوات مالية، يُعاد تصنيف القيمة الدفترية للالتزام المالي في صافي الأصول/ حقوق الملكية. يؤدي التزام الجهة التعاقدي بشراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها إلى نشوء التزام مالي بالقيمة الحالية لمبلغ الاسترداد حتى ولو كان الالتزام بالشراء مشروطًا بممارسة الطرف المقابل لحق الاسترداد (مثلا، خيار الإعادة المكتوب الذي يمنح الطرف المقابل الحق ببيع أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة إلى الجهة مقابل سعر ثابت).

29. إن العقد الذي سيتم تسويته من خلال استلام أو تسليم الجهة عدد ثابت من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ متغير من النقد أو أصل مالي آخر، يُعَد أصلاً مالياً أو التزامًا ماليًا. مثال ذلك، عقد يتضمن تسليم الجهة 100 وحدة من أدوات حقوق الملكية الخاصة بها مقابل مبلغ من النقد يحتسب بما يساوى قيمة 100 برميل نفط.

مخصصات التسوية المحتملة

30. قد تتطلب الأداة المالية من الجهة تسليم نقد أو أصل مالي آخر، أو أن يتم تسويتها بطريقة تجعلها التزامًا ماليًا، في حالة وقوع أو عدم وقوع أحداث مستقبلية غير مؤكدة (أو نتائج ظروف غير مؤكدة) والتي تكون خارجة عن سيطرة كل من الجهة المصدرة وحامل الأداة، مثل التغيير في مؤشر سوق الأسهم، أو المؤشر القياسي لأسعار المستهلك، أو معدل الفائدة، أو متطلبات الضرائب، أو إيرادات الجهة المصدرة المستقبلية، أو الفائض أو العجز، أو نسبة الديون إلى حقوقه الملكية. ولا تملك الجهة المصدرة لمثل هذه الأداة الحق غير المشروط لتجنب تسليم النقد أو الأصل المالي الآخر (أو التسوية بطريقة تجعل منها التزامًا ماليًا). بالتالي، فإنها تعد التزامًا ماليًا على الجهة المصدرة إلا إذا:
   أ. كان الجزء من مخصص التسوية المحتملة الذي قد يقتضي التسوية بالنقد أو بأصل مالي آخر (أو بطريقة تجعل منها التزامًا ماليًا) غير قابل للتطبيق؛
   ب. كان يمكن أن يطلب من الجهة المصدرة أن تقوم بتسوية الالتزام نقدا أو بأصل مالي آخر (أو أن يتم تسويتها بطريقة تجعل منها التزامًا ماليًا) فقط في حالة تصفية الجهة المصدرة؛ أو
   ج. تتوافر في الأداة جميع الخصائص وتستوفي الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16.

خيارات التسوية

31. **عندما تمنح الأداة المالية المشتقة أحد الأطراف خيارًا بكيفية تسويتها (على سبيل المثال، أن يكون من الممكن للجهة المصدرة أو حامل الأداة اختيار التسوية بصافي النقد أو مبادلة الأسهم بالنقد)، فإنها تعتبر أصلاً أو التزاماً مالياً، إلا إذا كانت جميع بدائل التسوية ستؤدي إلى اعتبارها أداة حقوق ملكية.**

32. إن أحد الأمثلة على الأداة المالية المشتقة التي تنطوي على خيار تسوية وتمثل التزامًا ماليًا هو خيار الأسهم الذي تستطيع الجهة المصدرة أن تقرر تسويته على أساس الصافي بالنقد أو من خلال مبادلة أسهمها بالنقد. بالمثل، فإن بعض عقود شراء أو بيع بند غير مالي مقابل أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة تدخل في نطاق هذا المعيار لأنه يمكن تسويتها إما من خلال تسليم البند غير المالي أو تسوية صافي القيمة نقدا أو بأداة مالية أخرى (انظر الفقرات 4-6). تُعَدُّ مثل هذه العقود أصولًا أو التزامات مالية وليست أدوات حقوق ملكية.

الأدوات المالية المركبة (انظر أيضاً فقرات إرشادات التطبيق 55-60 والفقرات 9-12 من الأمثلة التوضيحية)

33. **تقوم الجهة المصدرة لأداة مالية غير مشتقة بتقويم شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تتضمن مكون التزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية معاً. تصنف مثل هذه المكونات بشكل منفصل على أنها التزامات مالية، أو أصول مالية، أو أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرة 13.**

34. تعترف الجهة المصدرة بشكل منفصل بمكونات الأداة المالية التي (أ) تنشئ التزامًا ماليًا على الجهة (ب) وتمنح خيارًا لحامل الأداة لتحويلها إلى أداة حقوق ملكية للجهة. على سبيل المثال، السند أو الأداة المشابهة القابلة للتحويل من قبل حاملها إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للجهة يعد أداة مالية مركبة. تتكون مثل هذه الأداة من منظور الجهة من مكونين: التزام مالي (ترتيبِ تعاقديٍ لتسليم نقد أو أصول مالية أخرى) وأداة حقوق ملكية (خيار شراء يمنح حامل الأداة الحق لفترة زمنية محددة في التحويل إلى عدد ثابت من الأسهم العادية للجهة). يكون الأثر الاقتصادي لإصدار مثل هذه الأداة بدرجة كبيرة هو نفس أثر الإصدار المتزامن لأداة دين ذات شرط يسمح بإجراء تسوية مبكرة ومذكرات حق اكتتاب لشراء أسهم عادية، أو

إصدار أداة دين مع مذكرات حق اكتتاب لشراء أسهم قابلة للفصل. تبعًا لذلك، وفي جميع الحالات، تعرض الجهة مكون الالتزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية بشكل منفصل في قائمة مركزها المالي.

35. لا يُعَدَّل تصنيف الأداة القابلة للتحويل إلى مكوناتها نتيجة للتغير في احتمال أن يُمارَس خيار التحويل حتى وإن كان من الممكن أن يظهر الخيار مجدياً من الناحية الاقتصادية لبعض حملة الأدوات. قد لا يتصرف حملة الأدوات دائمًا بالأسلوب الممكن توقعه لأنه، على سبيل المثال، قد تختلف الأثار الضريبية الناجمة عن التحويل فيما بين حملة الأدوات. علاوة على ذلك، قد يختلف احتمال التحويل من وقت لآخر. يظل الالتزام التعاقدي للجهة المصدرة لإجراء الدفعات المستقبلية قائمًا، إلى أن يتم الوفاء به من خلال التحويل، أو استحقاق الأداة، أو من خلال معاملة أخرى.

36. يتناول معيار المحاسبة للقطاع العام 29 قياس الأصول المالية والالتزامات المالية. أدوات حقوق الملكية هي تلك الأدوات التي تثبت الحصة المتبقية لأصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها. لذلك، عندما يتم تخصيص القيم الدفترية الأولية لأداة مالية مركبة إلى مكوناتها، فإنه تُحَدَّد قيمة مكون صافي الأصول / حقوق الملكية بالقيمة المتبقية بعد طرح المبلغ المحدد لمكوّن الالتزام من القيمة العادلة للأداة ككل. أما قيمة أي خصائص مشتقة (مثل خيار الشراء) مُضمنة في الأداة المالية المركبة فيتم تضمينها في مكوّن الالتزام ما لم تكن تشكل جزءاً من مكون صافي الأصول/ حقوق الملكية (مثل خيار تحويل حقوق الملكية). يكون مجموع القيم الدفترية المخصصة لمكوّن الالتزام ومكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية عند الإثبات الأولي مساوياً دائماً للقيمة العادلة للأداة ككل. ولا ينشأ أي مكسب أو خسارة من الإثبات الأولى لمكوني الأداة بشكل منفصل.

37. بموجب المدخل الموضح في الفقرة 36، تحدد الجهة المصدرة للسند القابل للتحويل إلى أسهم عادية أولًا القيمة الدفترية لمكون الالتزام من خلال قياس القيمة العادلة لالتزام مماثل (بما في ذلك أي خصائص مشتقة مُضمنة ليست حقوق الملكية) لا يكون هناك مكوّن من مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية مرتبط به. تُحَدَّد القيمة الدفترية لأداة حقوق الملكية بخيار تحويل الأداة إلى أسهم عادية وذلك بخصم القيمة الدفترية للالتزام المالي من القيمة العادلة للأداة المالية المركبة ككل.

أسهم الخزينة (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق 61)

38. **إذا أعادت جهة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها، فيُخْصَم تلك الأدوات (أسهم الخزينة) من صافي الأصول/ حقوق الملكية. لا يُثبت أي مكسب أو خسارة في الفائض أو العجز من بيع، أو إصدار، أو إلغاء أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة. يمكن اقتناء أسهم الخزينة هذه والاحتفاظ بها من قبل الجهة أو الأعضاء الآخرين في الجهة الاقتصادية. يُثبت العوض المسدد أو المُتحصَّل عليه مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

39. يتم الإفصاح عن مبلغ أسهم الخزينة المحتفظ به بشكل منفصل إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1. تقدم الجهة إفصاحًا وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 20، الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة إذا أعادت الجهة اقتناء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها من الأطراف ذوي العلاقة.

الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب (انظر أيضاً فقرة إرشادات التطبيق 62)

40. **تدرج الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب المتعلقة بأداة مالية أو بمكوّن يعد التزاماً مالياً كمصروف أو إيراد في الفائض أو العجز. يجب إثبات التوزيعات لحاملي أداة حقوق ملكية من قبل الجهة في صافي الأصول/ حقوق الملكية مباشرة. يجب المحاسبة عن تكاليف**

المعاملة المتكبدة على معاملات في صافي الأصول/ حقوق الملكية بالحسم من صافي الأصول/ حقوق الملكية.

40أ. يتم احتساب ضريبة الدخل المتعلقة بالتوزيعات على حاملي أداة حقوق الملكية وتكاليف المعاملة لحقوق الملكية وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

41. يحدد تصنيف أداة مالية كالتزام مالي أو أداة حقوق ملكية ما إذا كانت الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، والخسائر، والمكاسب المتعلقة بتلك الأداة تُثبَت كإيراد أو مصروف في الفائض أو العجز. لذلك، فإن توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة على الأسهم المثبَتة بالكامل كالتزامات تُثبت كمصروف بنفس الطريقة التي تُثْبَت بها الفائدة على السندات. على نحو مماثل، تُثْبَتُ المكاسب أو الخسائر المرتبطة باسترداد أو إعادة تمويل الالتزامات المالية في الفائض أو العجز، في حين يُثْبَت استرداد أو إعادة تمويل أدوات حقوق الملكية كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. ولا تُثْبَتُ التغيرات في القيمة العادلة لأداة حقوق ملكية في القوائم المالية.

42. تتكبد الجهة عادة تكاليف متنوعة عند إصدار أو شراء أدوات حقوق الملكية الخاصة بها. قد تتضمن تلك التكاليف رسوم التسجيل والرسوم التنظيمية الأخرى، والمبالغ المدفوعة للمستشارين القانونيين والمحاسبيين وغيرهم من المستشارين المهنيين، وتكاليف الطباعة، ورسوم الدمغة. تتم المحاسبة عن أي تكاليف معاملة ذات علاقة بالحسم من صافي الأصول/ حقوق الملكية لكونها تعد فيه تكاليف إضافية ناتجة عن معاملة تتعلق مباشرة بحقوق الملكية كانت ستُتَجَنَّب لو لم تكن المعاملة. تُثبت تكاليف تلك المعاملة التي لم تستكمل كمصروف.

43. تُخَصَّص تكاليف المعاملة المرتبطة بإصدار أداة مالية مركبة إلى مكوّن الالتزام ومكوّن صافي الأصول/ حقوق الملكية الخاصة بالأداة بالتناسب مع تخصيص المتحصلات من إصدار الأداة المركبة. تُخصَّص تكاليف المعاملة المرتبطة بشكل مشترك بأكثر من معاملة واحدة لتلك المعاملات باستخدام أساس تخصيص منطقي ومتسق مع معاملات مشابهة.

44. يتم الإفصاح بشكل منفصل عن مبلغ تكاليف المعاملة الذي تتم المحاسبة عنه على أنه حسم من صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفترة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 1.

45. تُعرَضُ توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المصنفة كمصروف في قائمة الأداء المالي إما ضمن الفائدة على الالتزامات الأخرى أو في بند منفصل. بالإضافة إلى متطلبات هذا المعيار، يخضع الإفصاح عن الفائدة وتوزيعات الأرباح لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 1 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30. في بعض الظروف، ونظرًا للفروق بين الفائدة وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة، فيما يتعلق ببعض الأمور مثل إمكانية حسمها لأغراض الضريبة فإنه من المفضل الإفصاح عنها بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي.

46. تُثبت المكاسب والخسائر المرتبطة بالتغيرات في القيمة الدفترية للالتزام المالي على أنها إيراد أو مصروف في الفائض أو العجز حتى وإن كانت ترتبط بأداة تتضمن حقًا في الحصة المتبقية في أصول الجهة مقابل نقد أو أصل مالي آخر (انظر الفقرة 22 (ب)). تعرض الجهة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 أي مكسب أو خسارة ناشئة عن إعادة قياس مثل هذه الأداة بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي عندما يكون ذلك ملائما لتوضيح أداء الجهة.

المقاصة بين أصل مالي والتزام مالي (انظر أيضاً فقرتي إرشادات التطبيق 63 و64).

47. **يجب إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المالي وعرض صافي المبلغ في قائمة المركز المالي فقط عندما:**
   أ. يكون للجهة حق واجب النفاذ نظاماً لمقاصة المبالغ المثبتة؛ و
   ب. تنوي الجهة إما أن تقوم بالتسوية على أساس صافي المبلغ أو أن تحقق الأصل وتسوي الالتزام بشكل متزامن.

   عند المحاسبة عن تحويل أصل مالي غير مؤهل لإلغاء الإثبات، فإنه يجب ألا تقوم الجهة بإجراء مقاصة بين الأصل المحوّل والالتزام الذي يتعلق به (انظر الفقرة 38 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29).

48. يتطلب هذا المعيار عرض الأصول المالية والالتزامات المالية على أساس صافي المبلغ عندما يعكس ذلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للجهة من تسوية أداتين ماليتين منفصلتين أو أكثر. عندما يكون للجهة الحق في استلام أو دفع مبلغ صافي واحد وتنوي القيام بذلك، فإنه يكون لديها من الناحية الفعليّة أصل مالي واحد أو التزام مالي واحد فقط. في ظروف أخرى، تُعرَض الأصول المالية والالتزامات المالية بشكل منفصل عن بعضها بما يتسق مع خصائصها كموارد للجهة أو التزامات عليها.

49. يختلف إجراء مقاصة بين أصل مالي مثبت والتزام مالي مثبت وعرض صافي القيمة، عن إلغاء إثبات أصل مالي أو التزام مالي. بينما لا ينشأ عن المقاصة تحقيق لمكسب أو خسارة، فإن إلغاء إثبات أداة مالية لا ينجم عنه فقط إزالة البند المثبت سابقًا من قائمة المركز المالي ولكن يمكن أن ينجم عنه كذلك إثبات مكسب أو خسارة.

50. إن حق إجراء المقاصة هو حق نظامي للمدين سواء عن طريق عقد أو خلافه لتسوية أو استبعاد مبلغ بكامله أو جزءًا منه مستحق للدائن وذلك بخصم المبالغ المستحقة على الدائن من ذلك المبلغ. في حالات غير عادية، فإنه من الممكن أن يكون للمدين الحق النظامي بخصم مبلغ مستحق على طرف ثالث مقابل المبلغ المستحق للدائن شريطة وجود اتفاقية بين الأطراف الثلاثة تحدد بشكل واضح حق المدين في المقاصة. لأن حق المقاصة حق نظامي فإن الشروط التي تدعم هذا الحق قد تختلف من دائرة اختصاص قانوني إلى أخرى، ويجب بذل العناية لتحديد أي أنظمة تنطبق على العلاقات بين الأطراف.

51. يؤثر وجود حق واجب النفاذ لإجراء مقاصة لأصل مالي والتزام مالي على الحقوق والالتزامات المرتبطة بأصل مالي والتزام مالي، وقد يؤثر على تعرض الجهة لمخاطر الائتمان والسيولة. مع ذلك، فإن وجود هذا الحق في حد ذاته ليس أساسًا كافيًا لإجراء المقاصة. في غياب النية لممارسة الحق أو التسديد بشكل متزامن فإن مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للجهة لا يتأثران. عندما تنوي الجهة ممارسة هذا الحق أو التسوية بشكل متزامن فإن عرض الأصول والالتزامات على أساس صافي المبلغ يعكس بشكل مناسب بدرجة أكبر مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وكذلك المخاطر التي تتعرض لها هذه التدفقات النقدية. لا يُعَدُّ توافر النية لدى طرف أو كلا الطرفين للتسوية على أساس صافي المبلغ بدون وجود الحق النظامي لإجراء المقاصة كافيًا لتبرير إجراء المقاصة، حيث إن الحقوق والالتزامات المرتبطة بأصل مالي بعينه أو بالتزام مالي بعينه تظل بدون تغيير.

52. قد تتأثر نوايا الجهة فيما يتعلق بتسديد أصول والتزامات معينة بالممارسات التشغيلية الاعتيادية، ومتطلبات الأسواق المالية، والظروف الأخرى التي قد تحد من القدرة على إجراء تسوية بالمبلغ الصافي أو التسوية بشكل متزامن. عندما يكون للجهة حق إجراء مقاصة ولكنها لا تنوي التسوية على أساس المبلغ الصافي، أو تحقيق الأصل وتسوية التزام بشكل متزامن، فإنه يجب الإفصاح عن أثر هذا الحق على تعرض الجهة لمخاطر الائتمان بموجب الفقرة 42 من معيار المحاسبة للقطاع العام 30.

53. قد تحدث التسوية بشكل متزامن لأداتين ماليتين مثلاً من خلال عمل الجهة المسؤولة عن المقاصة في سوق مالي منظم أو المبادلة المباشرة. في هذه الظروف، تكون التدفقات النقدية من الناحية الفعلية معادلة لمبلغ صافي واحد ولا يوجد هناك تعرض لمخاطر الائتمان أو السيولة. في ظروف أخرى، يمكن للجهة تسوية أداتين بتحصيل ودفع مبالغ منفصلة، وتصبح بذلك معرضة لمخاطر الائتمان لمبلغ الأصل بكامله أو لمخاطر السيولة لمبلغ الالتزام بكامله. هذا التعرض للمخاطر قد يكون كبيراً بالرغم من كونها لفترة

قصيرة. بناء على ذلك، يُعَدُّ تحقق أصل مالي وتسوية التزام مالي قد تم بشكل متزامن فقط عندما تحدث هاتان المعاملتان في نفس اللحظة.

54. بشكل عام، لا تتحقَّق الشروط الواردة في الفقرة 47 ويكون إجراء المقاصة عادةً غير مناسب عندما:

أ. تُستَخدَم عدة أدوات مالية مختلفة لتضاهي خصائص أداة مالية واحدة (أي "أداة مصطنعة")؛ أو

ب. تنشأ الأصول المالية والالتزامات المالية من الأدوات المالية التي لها نفس درجة التعرض الرئيس للمخاطر (على سبيل المثال الأصول والالتزامات ضمن محفظة عقود آجلة أو أدوات مشتقة أخرى)، إلا أنها تتضمن أطرافاً مقابلة مختلفة؛ أو

ج. الأصول المالية أو الأصول الأخرى المرهونة كضمان لالتزامات مالية بدون حق الرجوع؛ أو

د. الأصول المالية التي جُنِّبَت في صندوق أمانة استثماري من قبل المدين بغرض الوفاء الالتزامات دون أن يكون هناك قبول من الدائن لاستخدام هذه الأصول في تسوية الالتزام (مثل إنشاء صندوق لسداد الدين)؛ أو

ه. التزامات وقعت نتيجة لأحداث نتج عنها خسائر من المتوقع استردادها من طرف ثالث بموجب مطالبة تغطيها وثيقة تأمين.

55. إن الجهة التي تقوم بعدد من معاملات الأدوات المالية مع طرف واحد قد تدخل في "اتفاقية مقاصة رئيسة" مع ذلك الطرف. تقتضي مثل هذه الاتفاقية تسوية واحدة على أساس المبلغ الصافي لكل الأدوات المالية التي تشملها الاتفاقية في حالة التخلف عن الوفاء أو إنهاء أي من العقود. يمكن استخدام هذه الترتيبات عادة لتوفير حماية ضد الخسارة في حالة الإفلاس أو نتيجة أحداث أخرى ينتج عنها عدم قدرة الطرف المقابل على الوفاء بالالتزامات. تنشئ اتفاقية المقاصة الرئيسة عمومًا حق مقاصة يصبح واجب النفاذ ويؤثر على تحقق أو تسوية أصول مالية والتزامات مالية فردية فقط بعد حدوث حالة محددة للتخلف عن الوفاء أو في حالات أخرى لا يتوقع حدوثها في الظروف الاعتيادية للعمليات. ولا توفر اتفاقية المقاصة الرئيسة أساسًا لإجراء المقاصة إلا إذا تَحقَّقَ كلا الشرطين الواردين في الفقرة 47. عند عدم إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية الخاضعة لاتفاقية مقاصة رئيسة فإنه يجب الإفصاح عن أثر الاتفاقية على التعرض لمخاطر الائتمان للفقرة 42 من معيار المحاسبة للقطاع العام 30.

أحكام انتقالية

56. [حذفت].

57. [حذفت].

58. [حذفت].

تاريخ السريان

59. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

60. يجب على الجهة ألا تطبق هذا المعيار قبل .... ما لم تطبق أيضاً معيار المحاسبة للقطاع العام 29 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30.

60أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 28].

60ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 28].

60ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 28].

60د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 28].

60هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 28].

61. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المعرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 15 (2001)

62. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام رقم 28].

معيار المحاسبة للقطاع العام 29

"الأدوات المالية: الإثبات والقياس"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 29 "الأدوات المالية: الإثبات والقياس" في الفقرات 1-126. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 29 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 29 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. الهدف من هذا المعيار هو وضع أسس إثبات وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية وبعض عقود بيع وشراء الأصول غير المالية. يتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*، متطلبات عرض المعلومات عن الأدوات المالية. ويتضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات متطلبات الإفصاح عن المعلومات عن الأدوات المالية*.

النطاق

2. **يجب على جميع الجهات أن تُطبق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية باستثناء:**

أ. تلك الحصص في الجهات المسيطر عليها، أو الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة* والمشاريع *المشتركة*. ومع ذلك، في بعض الحالات، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 34 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36 من الجهة أو يسمح لها بأن تقوم بالمحاسبة عن الحصص في جهة مسيطر عليها أو جهة زميلة أو مشروع مشترك وفقاً لبعض أو جميع متطلبات هذا المعيار. كما يجب على الجهات أن تطبق هذا المعيار على الأدوات المشتقة فيما يتعلق بحصة في جهة مسيطر عليها، أو جهة زميلة، أو مشروع مشترك ما لم تستوفِ الأداة المشتقة تعريف أداة حقوق ملكية الجهة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 28.

ب. الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 13، عقود *الإيجار*. ومع ذلك:

(1) تخضع مبالغ عقد الإيجار المستحقة الاستلام المثبتة من قبل المؤجر لأحكام لهبوط في القيمة ولأحكام إلغاء الإثبات ضمن هذا المعيار (انظر الفقرات 17-39، 67، 68، 72، وفقرات إرشادات التطبيق 51-67 و117-126 في ملحق أ)؛ و

(2) تخضع مبالغ عقد الإيجار التمويلي الواجبة السداد المثبتة من قبل المستأجر لأحكام هذا المعيار لإلغاء الإثبات (انظر الفقرات 41-44 وفقرات إرشادات التطبيق 72-80 في ملحق أ)؛ و

(3) تخضع الأدوات المشتقة المدمجة في عقود الإيجار لأحكام الأدوات المشتقة المدمجة في هذا المعيار (انظر الفقرات 11 – 15 وفقرات إرشادات التطبيق 40-46 في ملحق أ).

ج. حقوق والتزامات أصحاب العمل بموجب برامج منافع الموظفين، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*.

د. الأدوات المالية الصادرة من قبل الجهة والتي تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 28 (بما في ذلك الخيارات ومذكرات حق الاكتتاب) أو تلك المطلوب تصنيفها على أنها أداة حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 أو 16 أو الفقرتين 17 او 18 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. مع ذلك، يجب على حامل مثل أدوات حقوق الملكية هذه أن يطبق هذا المعيار على تلك الأدوات، ما لم تستوفِ الاستثناء الوارد في البند (أ) أعلاه.

ه. الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب:

(1) عقد تأمين، بخلاف حقوق والتزامات الجهة المُصدرة الناشئة بموجب عقد تأمين ينطبق عليه تعريف العقد الضمان المالي الوارد في الفقرة 10؛ أو

(2) عقد يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي علاقة الذي يتناول عقود التأمين لأنه يحتوي على خاصية مشاركة اختيارية.

ينطبق هذا المعيار على الأداة المشتقة المدمجة في عقد تأمين إذا لم تكن الأداة المشتقة نفسها عقد تأمين (انظر الفقرات 11-15، وفقرات إرشادات التطبيق 40 - 46 في ملحق أ). وتطبق الجهة هذا المعيار على عقود الضمان المالي، لكن يجب تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي

يتناول عقود التأمين إذا اختارت الجهة المصدرة تطبيق ذلك المعيار في إثبات وقياس تلك العقود. ومع عدم الإخلال بالبند (1) الوارد أعلاه، الا أن الجهة قد تطبق هذا المعيار على عقود التأمين الأخرى التي تتضمن تحويل للمخاطر المالية.

و. أي عقود آجلة بين جهة مستحوِذة وبائع لشراء أو بيع عملية مستحوذ عليها ينتج عنها تجميع عمليات في القطاع العام في تاريخ استحواذ مستقبلي. ولا يجوز أن تتجاوز أجل العقد الآجل الفترة المعقولة التي عادة تعد ضرورية للحصول على أي اعتمادات مطلوبة لاستكمال المعاملة.

ز. ارتباطات القروض بخلاف ارتباطات القروض تلك الموضحة في الفقرة 4. يجب على الجهة المصدرة لارتباطات القروض ان تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة على ارتباطات القروض التي لا تقع ضمن نطاق هذا المعيار. وأيضاً، تخضع جميع ارتباطات القروض لمتطلبات هذا المعيار لإلغاء الإثبات (انظر الفقرات 17-44، وفقرات إرشادات التطبيق 51-80 في ملحق أ).

ح. الأدوات المالية والعقود والالتزامات بموجب معاملات دفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول الدولي أو الوطني الذي يتناول مع الدفع على أساس الأسهم، باستثناء العقود التي تقع ضمن نطاق الفقرات 4-6 من هذا المعيار، والتي ينطبق عليها هذا المعيار.

ط. الحقوق في دفعات لتعويض الجهة مقابل نفقات مطلوب القيام بها لتسوية الالتزام الذي تثبته على أنه مخصص وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، أو ما تم إثبات مخصص له، في فترة سابقة، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19.

ي. الإثبات الأولي والقياس الأولي للحقوق والالتزامات بموجب معاملات الإيرادات غير التبادلية، التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد* من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).

ك. الحقوق والالتزامات الخاضعة لترتيبات امتياز تقديم الخدمات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات* امتياز تقديم الخدمات: المانح. ومع ذلك، يخضع الالتزام المالي المثبت من قبل المانح بموجب نموذج الالتزام المالي لأحكام إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار (انظر الفقرات 41-44 وفقرات إرشادات التطبيق 72-80 في ملحق أ).

3. تقع ارتباطات القروض التالية ضمن نطاق هذا المعيار:

أ. ارتباطات القروض التي تُصَنِّفها الجهة على أنها التزامات مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. يجب على الجهة التي لها ممارسة سابقة لبيع الأصول الناتجة عن ارتباطات قروضها بعد فترة قصيرة من استحداثها، أن تطبق هذا المعيار على جميع ارتباطات قروضها في نفس الفئة.

ب. ارتباطات القروض التي يمكن تسويتها بالصافي نقداً أو بتسليم أو إصدار أداة مالية أخرى. تعد هؤلاء ارتباطات القروض أدوات مشتقة. لا يعتبر أن ارتباط قرض تتم تسويته بالصافي لمجرد أن القرض يُدفع على أقساط (على سبيل المثال، قرض تمويل عقاري للإنشاء يدفع على أقساط مرحليًّا مع تقدم الإنشاء).

ج. الارتباطات بتقديم قرض بسعر فائدة اقل من السوق. تحدد الفقرة 49 (د) القياس اللاحق للالتزامات الناتجة عن ارتباطات القروض.

4. يجب أن يطبق هذا المعيار على تلك العقود لشراء أو بيع بند غير مالي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة أدوات مالية، كما لو كانت العقود أدوات مالية، باستثناء العقود التي تم الدخول فيها ويستمر الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لتوقعات الجهة لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام.

5. هناك طرق متنوعة يمكن من خلالها تسوية عقد لشراء أو بيع بند غير مالي بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية. وهي تشمل:

أ. عندما تسمح شروط العقد لأي من الطرفين بتسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية؛ و

ب. عندما تكون إمكانية التسوية بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات المالية، غير منصوص عليها صراحة ضمن شروط العقد، لكن لدى الجهة ممارسة لبيع عقود مماثلة بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى أو بمبادلة أدوات مالية. (سواء مع الطرف المقابل، أو بالدخول في عقود مقاصة أو من خلال بيع العقد قبل ممارسته أو انقضائه)؛ و

ج. عندما يكون لدى الجهة، بالنسبة لعقود مماثلة، ممارسة لتسلم الأصل محل العقد وبيعه خلال فترة قصيرة بعد التسليم بغرض توليد ربح من التقلبات القصيرة الأجل في السعر أو هامش ربح المتعامل؛ و

د. عندما يكون البند غير المالي الذي هو موضوع العقد قابلاً للتحويل بسهولة إلى نقد.

العقد الذي ينطبق عليه البند (ب) أو (ج) لا يتم الدخول فيه بغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لتوقعات الجهة لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم، يقع ضمن نطاق هذا المعيار. ويتم تقويم العقود الأخرى التي تنطبق عليها الفقرة 4 لتحديد ما إذا كان قد تم الدخول فيها والاستمرار في الاحتفاظ بها لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لتوقعات الجهة لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام، ومن ثم، ما إذا كانت تقع ضمن نطاق هذا المعيار.

6. يقع ضمن نطاق هذا المعيار الخيار المكتوب لشراء أو بيع بند غير مالي، والذي يمكن تسويته بالصافي نقداً أو بأداة مالية أخرى، أو بمبادلة بأدوات مالية، وفقاً للفقرة 5(أ) أو (د). ومثل هذا العقد لا يمكن الدخول فيه لغرض استلام أو تسليم بند غير مالي وفقاً لتوقعات الجهة لمتطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام.

7. [حذفت].

8. [حذفت].

تعريفات

9. تستخدم المصطلحات المعرّفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28 في هذا المعيار وفق المعاني المحددة لها في الفقرة 9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. ويعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 28 المصطلحات التالية:

أ. الأداة المالية؛

ب. الأصل المالي؛

ج. الالتزام المالي؛

د. أداة حقوق الملكية؛

ويقدم الإرشادات اللازمة لتطبيق هذه التعريفات.

10. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:

تعريف الأداة المشتقة

الأداة المشتقة هي أداة مالية أو عقد آخر يدخل ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات 2–6) وتتسم بجميع الخصائص الثلاث التالية:

أ. تتغير قيمتها نتيجة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو نسبة أو مؤشر الأسعار، أو تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتمان، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة يكون المتغير غير مالي، ألا يكون المتغير خاصًّا بأحد أطراف العقد (يسمى أحياناً بـ "الأساس")؛ و

ب. لا تتطلب أي صافي استثمار أولي أو تتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما تتطلبه لأنواع

أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق؛ و

ج. يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

تعريفات لأربع فئات من الأدوات المالية:

الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز هو ذلك الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يستوفي أحد الشروط التالية:

أ. أن يتم تصنيفه على أنه محتفظ به لغرض المتاجرة. ويصنف الأصل المالي أو الالتزام المالي على أنه محتفظ به لغرض المتاجرة إذا:

(1) تم اقتناؤه أو تكبده بشكل رئيس لغرض بيعه أو إعادة شرائه في المدى القصير؛ أو

(2) كان يشكل عند الإثبات الأولي جزءًا من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً ويوجد دليل بشأنها على وجود نمط فعلي حديث لاستلام المكاسب قصيرة الأجل؛ أو

(3) كان عبارة عن أداة مشتقة (باستثناء الأداة المشتقة التي تمثل عقد ضمان مالي أو أداة مالية مُصنَّفة على أنها أداة تحوط فعالة).

ب. أن يتم تصنيفه من قبل الجهة عند الإثبات الأولي كأصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، وقد تستخدم الجهة هذا التصنيف فقط عندما تجيز الفقرة 13 ذلك أو عندما ينتج عن ذلك مزيد من المعلومات الملائمة، وهذا إما:

(1) لأنه يستبعد أو يقلل بشكل مهم عدم الاتساق في القياس أو الإثبات (يشار إليه في بعض الأحيان بـ "عدم التطابق المحاسبي") الذي كان يمكن أن ينشأ نتيجة قياس الأصول والالتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر المتعلقة بها باستخدام أسس مختلفة؛ أو

(2) لأنه تتم إدارة مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية أو كلتيهما ويتم تقويم أدائها على أساس القيمة العادلة وفقاً لاستراتيجية إدارة مخاطر موثقة أو استراتيجية استثمار موثقة، وتقدم معلومات حول المجموعة داخلياً وفق ذلك الأساس إلى كبار موظفي الإدارة في الجهة، (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة للقطاع العام 20، الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة). على سبيل المثال، الهيئة الحاكمة[1] والرئيس التنفيذي للجهة[2].

في معيار المحاسبة للقطاع العام 30، تتطلب الفقرات 11-13، وفقرة إرشادات التطبيق 4 أن تقدم الجهة فصاحات عن الأصول المالية والالتزامات المالية التي تم تصنيفها على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، بما في ذلك مدى تلبية هذه الشروط. وبالنسبة للأدوات المؤهلة وفقا للبند (2) أعلاه، يشمل ذلك الإفصاح وصفًا سردجا عن كيفية تصنيف القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز اتساق مع استراتيجية إدارة المخاطر الموثقة أو استراتيجية الاستثمار الموثقة للجهة.

لا يجوز أن تُصنف الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوقي معلن في سوق نشطة والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية (انظر الفقرة 48(ج)، وفقرتي إرشادات التطبيق 113 و114 في ملحق أ)، كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

وتجدر الإشارة الى أن الفقرات 50 و51 و52، فقرات إرشادات التطبيق 101 -115 في ملحق أ، التي حددت متطلبات تحديد مقياس موثوق به للقيمة العادلة لأصل مالي أو التزام مالي تطبق بشكل متساو على جميع البنود المقاسة بالقيمة العادلة، سواءٌ بالتصنيف أو خلاف ذلك، أو التي يتم الإفصاح عن قيمتها العادلة.

الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق هي أداة أصول مالية غير مشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق ثابت يكون للجهة نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (انظر فقرات إرشادات التطبيق 29 – 38 في ملحق أ)، بخلاف:

[1] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".
[2] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو الوزير، أو المحافظ، أو المدير العام، بحسب طبيعة الجهة.

أ. تلك التي تُصَنِّفها الجهة عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و
ب. تلك التي تُصَنِّفها الجهة على أنها متاحة للبيع؛ و
ج. تلك التي تحقق تعريف القروض والذمم المدينة.

ولا يجوز للجهة أن تصنف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إذا قامت الجهة، خلال السنة المالية الحالية أو السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مبلغ أكبر مما قد يعتبر غير مهم من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل تاريخ الاستحقاق (مبلغ يعتبر أكثر من زهيد بالنسبة لمجموع مبلغ الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) بخلاف البيع أو إعادة التصنيف والتي:

أ. تكون قريبة جدًّا من تاريخ الاستحقاق أو تاريخ استدعاء الأصول المالية (مثلاً، أقل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا تكون التغييرات في سعر الفائدة في السوق ذات تأثير كبير على القيمة العادلة للأصل المالي؛ أو
ب. تحدث بعد قيام الجهة بتحصيل كامل المبلغ الاساسي الخاص بالأصل المالي بشكل جوهري من خلال دفعات مجدولة أو دفعات مقدمة؛ أو
ج. تكون قابلة لنسبها لحدث مستقل خارج عن سيطرة الجهة، وغير متكرر الحدوث ولم يكن من الممكن أن تتوقعه الجهة على نحو معقول.

القروض والذمم المدينة هي أداة أصول مالية غير مشتقة تكون ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد ولا تكون أسعارها معلنة في سوق نشط، باستثناء:

أ. تلك التي تنوي الجهة بيعها على الفور أو في المدى القريب، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض المتاجرة، وتلك التي تُصَنِّفها الجهة عند الإثبات الأولي كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ أو
ب. تلك التي تُصَنِّفها الجهة عند الإثبات الأولي على أنها أصول مالية متاحة للبيع؛ أو
ج. تلك التي لا يجوز للمحتفظ بها أن يسترد بشكل جوهري كامل استثماره الأولي فيها بسبب بخلاف تدهور جودة الائتمان للأصل والتي يجب تصنيفها على أنها أصول مالية متاحة للبيع.

ولا تعتبر الحصة التي يتم الاستحواذ عليها في مجموعة من الأصول والتي ليست قروضًا أو ذممًا مدينة (على سبيل المثال، حصة في صندوق استثمار مشترك أو صندوق مشابه) قرضاً أو ذمماً مدينة.

الأصول المالية المتاحة للبيع هي تلك أداة الأصول المالية غير الأداة المشتقة التي تصنف على أنها متاحة للبيع أو التي لا تصنف على أنها: (أ) قروض وذمم مدينة، أو (ب) استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، أو (ج) أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

تعريف عقد الضمان المالي

عقد ضمان مالي يتطلب من الجهة المصدرة ضمان تسديد دفعات محددة لتعويض حائز الضمان عن خسارة بتكبدها بسبب تخلف مدين محدد عن تسديد دفعة عند استحقاقها وفقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.

تعريفات خاصة بالإثبات والقياس

التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي هي المبلغ الذي يتم قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي به عند الإثبات الأولي مطروحاً منه المبالغ الأساسي؛ وبإضافة أو طرح الاستنفاد المتراكم باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي لأي فرق بين المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق؛ مطروحاً منه أي تخفيض بسبب الهبوط في القيمة أو عدم القابلية للتحصيل (سواء بصورة مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص).

طريقة سعر الفائدة الفعلي هي طريقة لحساب التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة مـن الأصول الماليـة أو الالتزامات الماليـة) وتخصيص إيرادات الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى الفترة ذات الصلة. ويكون سعر الفائدة الفعلي هـو السـعر الـذي يخصـم بالضـبط المدفوعات النقديـة المستقبلية المقدرة أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خـلال العمر المتوقع للأداة المالية، أو حيثما يكون مناسباً، خلال فترة أقصر إلى صافي القيمة الدفترية للأصـل المالي أو الالتزام المالي. وعند احتساب سعر الفائدة الفعلي، يجب أن تقدر الجهة التدفقات النقدية وتأخذ بعين الاعتبار جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (مثل الدفع المقدم، خيارات الاستدعاء والخيارات المماثلة) لكنها يجب ألا تأخذ في الحسبان خسائر الائتمان المستقبلية. وتشـتمل العمليات الحسابية على جميع الرسـوم والنقـاط المسددة، أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تُعَدُّ جُزءًا لا يتجزأ من سـعر الفائدة الفعلي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد* من المعاملات التبادلية)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. ويوجد افتراض مسبق بإمكانية تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المماثلة بموثوقية. ومع ذلك، في الحالات النادرة التي يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع لأداة مالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) بموثوقية، يجب أن تستخدم الجهة التدفقات النقدية التعاقدية على مدى المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).

إلغاء الإثبات هو إزالة أصل مالي أو التزام مالي تم إثباته سابقاً من قائمة المركز المالي للجهة.

الشراء أو البيع بالطريقة العادية هو شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل خلال إطار زمني محدد بشكل عام بموجب نظام أو عرف في السوق المعنية.

تكاليف المعاملة هي التكاليف الإضافية التي تنسب مباشرة لاقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي (انظر فقرة إرشادات التطبيق 26 في ملحق أ). ويقصد بالتكاليف الإضافية، التكلفة التي ما كانت الجهة ستتكبدها إذا لم تقم الجهة باقتناء أو أصدر أو استبعد الأداة المالية.

تعريفات مرتبطة بمحاسبة التحوط

ارتباط ملزم هو اتفاق ملزم، بتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.

معاملة متوقعة هي معاملة مستقبلية لم يتم الارتباط بها ولكنها متوقعة.

أداة التحوط هي أداة مشتقة مُصنَّفة أو (في حالة التحوط لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أداة أصل مالي غير مشتق مُصنَّف، أو أداة التزام مالي غير مشتق مُصنَّف، يتوقع أن تقابل قيمته العادلة أو تدفقاتها النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند متحوط له مُصنَّف (توضح الفقرات 81-86 وفقرات إرشادات التطبيق 127-130 في ملحق أ بمزيد من التفصيل تعريف أداة التحوط).

البند المتحوط له هو أصل أو التزام أو ارتباط ملزم أو معاملة متوقعة باحتمال كبير أو صافي استثمار في عملية أجنبية والذي: (أ) يعرض الجهة لمخاطر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية

المستقبلية، و (ب) يتم تصنيفه على أنه متحوط له (توضح الفقرات 87-94، وفقرات إرشادات التطبيق 131-141 في ملحق أ بمزيد من التفصيل تعريف البنود المتحوط لها).

فاعلية التحوط هي درجة مقابلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له والمنسوبة إلى المخاطر المتحوط لها بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط (انظر فقرات إرشادات التطبيق 145-156 في ملحق أ).

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الأدوات المشتقة المدمجة

11. الأداة المشتقة المدمجة هي مكوّن في أداة مختلطة (مجمعة) والتي تتضمن أيضاً عقداً مضيفا أداة غير مشتقة – والتي تؤدى إلى أن تتقلب بعض التدفقات النقدية للأداة المجمّعة بطريقة مشابهة تلك المتعلقة بأداة مشتقة قائمة بذاتها. تتسبب الأداة المشتقة المدمجة في بعض من التدفقات النقدية أو جميعها والتي بخلاف ذلك كان سيتطلب بموجب العقد ان يتم تعديلها وفقا لسعر فائدة محدد، أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر صرف عملة أجنبية، أو نسبة أو مؤشر للأسعار أو المعدلات، أو تصنيف ائتماني، أو مؤشر ائتماني، أو متغير أخر-شريطة أنه في حالة كون المتغير غير مالي ألا يكون ذلك المتغير مرتبطاً بطرف ما في العقد. ولا تعد الأداة المشتقة التي تكون مرتبطة بأداة مالية، ولكن يمكن تعاقدياً تحويلها بشكل مستقل عن تلك الأداة، أو لها طرف مقابل مختلف، أداة مشتقة مدمجة، ولكنها أداة مالية منفصلة.

12. **يجب فصل الأداة المشتقة المدمجة عن العقد المضيف وأن يتم المحاسبة عنها على أنها أداة مشتقة بموجب هذا المعيار فقط إذا:**
   - **أ. لم ترتبط الخصائص الاقتصادية لأداة مشتقة مدمجة ومخاطرها ارتباطًا وثيقًا بالخصائص الاقتصادية للعقد المضيف ومخاطرة (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 43 و46 في ملحق أ)؛ و**
   - **ب. كانت أداة منفصلة لها نفس شروط الأداة المشتقة المدمجة وتستوفي تعريف الأداة المشتقة؛ و**
   - **ج. لم يتم قياس الأداة المختلطة بالقيمة العادلة مع إثبات التغيرات في القيمة العادلة ضمن الفائض أو العجز (أي أنه لا يتم فصل الأداة المشتقة المدمجة في أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز).**

إذا تم فصل الأداة المشتقة مدمجة، فإنه يجب المحاسبة عن العقد المضيف وفقاً لهذا المعيار إذا كان أداة مالية، ووفقاً للمعايير المناسبة الأخرى إذا لم يكن أداة مالية. ولا يتناول هذا المعيار ما إذا كان يجب أن يتم عرض الأداة المشتقة المدمجة بشكل منفصل في قائمة المركز المالي.

13. **بغض النظر عن الفقرة 12، إذا كان العقد يتضمن واحدة أو أكثر من الأدوات المشتقة المدمجة، فإنه يجوز للجهة أن تصنف العقد المختلط (المجمع) بأكمله على أنه أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، إلا إذا:**
   - **أ. كانت الأداة المشتقة الأدوات المشتقة المدمجة لا تُعَدِّل بشكل جوهريٍّ التدفقات النقدية التي بخلاف ذلك ستكون مطلوبة بموجب العقد؛ أو**
   - **ب. كان واضحاً بقليل من التحليل أو بدونه عندما تؤخذ في الاعتبار لأول مرة أداة مختلطة (مجمعة) مشابهة، أنه يحظر فصل الأداة المشتقة الأدوات المشتقة المدمجة، على سبيل المثال: خيار الدفعات المقدمة المدمجة في قرض يسمح لحامله بأن يدفع القرض مقدماً مقابل ما يقرب من تكلفته المستنفدة.**

14. **إذا كانت الجهة مطالبة بموجب هذا المعيار بأن تفصل الأداة المشتقة المدمجة عن عقدها المضيف، ولكنها غير قادرة على قياس الأداة المشتقة المدمجة بشكل منفصل سواء عند اقتناؤها أو في نهاية**

فترة القوائم المالية اللاحقة، فإنه يجب عليها أن تُصَنِّف العقد المختلط (المجمع) بكامله على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وبالمثل، إذا كانت الجهة غير قادرة على قياس القيمة العادلة لأداة مشتقة مدمجة كان يجب فصلها عند إعادة تصنيف العقد المختلط (المجمع) خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فإنه يحظر إعادة التصنيف. وفي مثل هذه الظروف، يبقى العقد المختلط (المجمع) مصنفاً على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

15. إذا كانت الجهة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للأداة المشتقة المدمجة بموثوقية على أساس أحكامها وشروطها (على سبيل المثال، لأن الأداة المشتقة المدمجة مرتبطة بأداة حقوق ملكية ليس لها سعر معلن)، تكون القيمة العادلة للأداة المشتقة المدمجة هي الفرق بين القيمة العادلة للأداة المختلطة والقيمة العادلة للعقد المضيف، إذا كان من الممكن تحديد تلك القيم بموجب هذا المعيار. وإذا كانت الجهة غير قادرة على تحديد القيمة العادلة للأداة المشتقة المدمجة باستخدام هذه الطريقة، يتم تطبيق الفقرة 14 ويتم تصنيف الأداة المختلطة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

الإثبات وإلغاء الإثبات

الإثبات الأولي

16. **يجب على الجهة أن تثبت أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً في قائمة مركزها المالي فقط عندما تصبح الجهة طرفاً في الأحكام التعاقدية للأداة (انظر الفقرة 40 فيما يتعلق بمشتريات الأصل المالية بالطريقة العادية).**

إلغاء إثبات الأصل المالي

17. يتم تطبيق الفقرات 18-25 وفقرات إرشادات التطبيق 49-67 في ملحق أ في القوائم المالية الموحدة على المستوى الموحد. وبالتالي، فإنه يجب على الجهة أولاً أن تقوم بتوحيد جميع الجهات التابعة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35، ومن ثم تطبق الفقرات 18-25 وفقرات إرشادات التطبيق 49-67 في ملحق أ على الجهة الاقتصادية الناتجة.

18. **قبل تقويم ما إذا كان، وإلى أي مدى، يعد إلغاء الإثبات مناسباً بموجب الفقرات 19-25، تحدد الجهة ما إذا كانت تلك الفقرات ينبغي أن يتم تطبيقها على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المشابهة) أو على أصل مالي بأكمله (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة بأكملها)، كما يلي:**

    أ. **يتم تطبيق الفقرات 19-25 على جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة من الأصول المالية المتشابهة) فقط إذا كان الجزء الذي ينظر في إلغاء إثباته يستوفي أحد الشروط الثلاثة التالية:**

    (1) **يشتمل الجزء فقط على تدفقات نقدية محددة بشكل حصري من أصل مالي (أو مجموعة من أصول مالية مشابهة). على سبيل المثال، عندما تدخل الجهة في متاجرة منفصلة بسعر الفائدة، والتي بموجبها يحصل الطرف المقابل على الحق في التدفقات النقدية للفائدة، ولكن ليس في التدفقات النقدية للمبلغ الاساسي من أداة الدين، فإنه يتم تطبيق الفقرات 19-25 على التدفقات النقدية للفائدة.**

    (2) **يشتمل الجزء فقط على نصيب متناسب كلياً (تناسبي) من التدفقات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تدخل الجهة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق في نصيب 90 في المائة من جميع التدفقات النقدية لأداة الدين، يتم تطبيق الفقرات 19-25 على 90 في المائة من تلك التدفقات النقدية. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يتطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية شريطة أن يكون لدى الجهة المحولة نصيب متناسب تماماً.**

(3) يشتمل الجزء فقط على نصيب متناسب (تناسبي) بشكل كامل من تدفقات نقدية محددة بشكل حصري من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية المشابهة). على سبيل المثال، عندما تدخل الجهة في ترتيب يحصل بموجبه الطرف المقابل على الحقوق من نصيب 90 في المائة من التدفقات النقدية للفائدة من أصل مالي، فإنه يتم تطبيق الفقرات 19-25 على 90 في المائة من تلك التدفقات النقدية للفائدة. وإذا كان هناك أكثر من طرف مقابل، فإنه لا يتطلب من كل طرف أن يكون لديه نصيب متناسب من التدفقات النقدية المحددة على وجه التحديد شريطة أن يكون لدى الجهة المحولة نصيب متناسب تماماً.

ب. في جميع الحالات، يتم تطبيق الفقرات 19-25 على الأصل المالي في مجملة (أو المجموعة من الأصول المالية المشابهة بأكملها). على سبيل المثال، عندما تحول الجهة الحقوق في أول أو آخر 90 في المائة من المتحصلات النقدية من أصل مالي (أو مجموعة من الأصول المالية)، أو الحقوق في 90 في المائة من التدفقات النقدية من مجموعة من المبالغ مستحقة الاستلام، ولكنها تقدم ضماناً بتعويض المشتري عن أي خسائر ائتمانية حتى 8 في المائة من المبلغ الاساسي للمبالغ المستحقة الاستلام، فإنه يتم تطبيق الفقرات 19-25 على الأصل المالي (أو من مجموعة من الأصول المالية المشابهة) بأكملها.

في الفقرات 19-28، يشير مصطلح "أصل مالي" إما إلى جزء من أصل مالي (أو جزء من مجموعة أصول مالية مشابهة) كما عرف في البند (أ) أعلاه، أو، خلافاً لذلك، إلى أصل مالي (أو مجموعة من أصول مالية مشابهة) بأكملها.

19. يجب على الجهة أن تلغي إثبات أصل مالي فقط عندما:

أ. تنقضي أجل الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي أو التنازل عنها؛ أو

ب. تحول الأصل المالي كما هو موضح في الفقرتين 20 و21 ويكون التحويل مؤهلاً لإلغاء الإثبات وفقاً للفقرة 22.

(انظر الفقرة 40 بشأن المبيعات بالطريقة العادية للأصول المالية).

20. تحول الجهة أصلاً مالياً عندما، فقط عندما:

أ. تحول الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي؛ أو

ب. تبقى على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من الأصل المالي، ولكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بان تدفع التدفقات النقدية إلى واحد أو أكثر من المستلمين في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة 21.

21. عندما تبقي الجهة على الحقوق التعاقدية في استلام التدفقات النقدية من أصل مالي ("الأصل الأصلي")، ولكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بأن تدفع تلك التدفقات النقدية إلى واحدة أو أكثر من الجهات ("المستلمين النهائيين")، فإن الجهة تعالج المعاملة على أنها تحويل أصل مالي، فقط إذا تم استيفاء جميع الشروط الثلاثة التالية:

أ. لا يكون على الجهة التزام بأن تدفع مبالغ إلى المستلمين النهائيين ما لم تحصّل مبالغ معادلة من الأصل الأصلي. ولا تخالف هذا الشرط السلف قصيرة الأجل من قبل الجهة مع الحق في الاسترداد الكامل للمبلغ المقرض زائداً الفائدة المستحقة بمعدلات السوق.

ب. يحظر على الجهة بموجب شروط عقد التحويل بيع أو رهن الأصل الأصلي، بخلاف ما يعد ضماناً للمستلمين النهائيين مقابل الالتزام بأن تدفع لهم التدفقات النقدية.

ج. تلتزم الجهة بتحويل أي تدفقات نقدية تحصّلها نيابة عن المستلمين النهائيين دون تأخير ذي أهمية نسبية. وبالإضافة إلى ذلك، لا يكون للجهة الحق في إعادة استثمار مثل تلك التدفقات النقدية، باستثناء الاستثمارات في النقد ومعادلات النقد (كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 2، *قائمة التدفقات النقدية*) خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى

تاريخ التحويل المطلوب إلى المستلمين النهائيين وان يتم تمرير الفائدة المكتسبة على مثل تلك الاستثمارات إلى المستلمين النهائيين.

22. **عندما تحول الجهة الأصل المالي (انظر الفقرة 20) ينبغي عليها تقويم الحد الذي يحتفظ فيه بمخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي. وفي هذه الحالة:**

أ. إذا قامت الجهة بتحويل جميع مخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، فإنه يجب عليها أن تلغي إثبات الأصل المالي وأن تثبت بشكل منفصل أي حقوق والتزامات تنشأ أو يحتفظ بها في التحويل على أنها أصول أو التزامات.

ب. إذا قامت الجهة بالاحتفاظ بجميع مخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يجب أن تستمر في إثبات الأصل المالي.

ج. إذا لم تقم الجهة بتحويل أو الاحتفاظ بجميع مخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، فإنه يجب عليها تحديد ما إذا كانت قد احتفظت بالسيطرة على الأصل المالي. وفي هذه الحالة:

(1) إذا لم تحتفظ الجهة بالسيطرة، فإنها تلغي إثبات الأصل المالي وتثبت بشكل منفصل أيَّ حقوق والتزامات تنشأ أو يحتفظ بها في التحويل على أنها أصول أو التزامات.

(2) إذا احتفظت الجهة بالسيطرة، فإنها تستمر في إثبات الأصل المالي إلى حد ارتباطها المستمر في الأصل المالي (انظر الفقرة 32).

23. يتم تقويم تحويل المخاطر والعوائد (انظر الفقرة 22) من خلال مقارنة مخاطر الجهة، قبل وبعد التحويل، مع التقلب في مبالغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية للأصل المحول. فتكون الجهة قد احتفظت جوهريًّا بجميع مخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي إذا لم يتغير تعرضها للتقلب في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية من الأصل المالي إلى حدٍّ كبير نتيجة التحويل (على سبيل المثال، بسبب بيع الجهة لأصل مالي يخضع لاتفاق بأن تعيد شراءه بسعر ثابت أو بسعر بيع زائدا عائد المقرض). وتكون الجهة قد حولت جميع مخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي إذا لم يعد تعرضها لمثل هذا التقلب كبيرًا بالنسبة إلى مجموع التقلب في القيم الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل المالي (على سبيل المثال، بسبب بيع الجهة لأصلٍ مالي يخضع فقط لخيار بأن تعيد شراءه بالقيمة العادلة له في وقت إعادة الشراء أو لتحويل الجهة حصتها النسبية من التدفقات النقدية بالكامل من أصل مالي أكبر وذلك في ترتيب يستوفي الشروط الواردة في الفقرة 21، مثل المشاركة من الباطن في قرض).

24. غالبًا ما يكون واضحاً ما إذا كانت الجهة قد حولت تقريبا جميع مخاطر وعوائد الملكية أو احتفظت بها، وأنه لن تكون هناك حاجة لإجراء أي عمليات حسابية. وفي حالات أخرى، سيكون من الضروري حساب ومقارنة مدى تعرض الجهة للتغير في القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية قبل وبعد التحويل. ويتم إجراء العمليات الحسابية والمقارنة باستخدام سعر الفائدة السوقي السائد المناسب على أنه معدل الخصم. وتؤخذ في الاعتبار جميع التقلبات المحتملة بشكل معقول في صافي التدفقات النقدية، مع إعطاء ترجيح أكبر لتلك النتائج المحتمل حدوثها بشكل أكبر.

25. ويتوقف تحديد ما إذا كانت الجهة قد أبقت على السيطرة على الأصل المحول (انظر الفقرة 22 (ج)) على قدرة المحول إليه على بيع الأصل. فإذا كان لديه قدرة عملية على بيع الأصل بأكمله إلى طرف ثالث غير ذي علاقة وكان قادراً على ممارسة تلك القدرة من جانب واحد وبدون الحاجة إلى فرض قيود إضافية على التحويل، فإن الجهة لا تكون قد أبقت على السيطرة. أما في جميع الحالات الأخرى، تكون الجهة قد أبقت على السيطرة.

التحويلات المؤهلة لإلغاء الإثبات (انظر الفقرة 22 (أ) و(ج) (1))

26. **إذا حولت الجهة أصلاً ماليًّا في تحويل مؤهل لإلغاء الإثبات بأكمله وأبقت على الحق في خدمة الأصل المالي مقابل أتعاب، فإنه يجب عليها أن تثبت إما أصل خدمة أو التزام خدمة مقابل عقد الخدمة ذلك.**

فإذا كان من غير المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تعوض الجهة بشكل كافٍ عن أداء الخدمة، فإنه يجب أن يتم إثبات التزام الخدمة بالقيمة العادلة مقابل التعهد بالخدمة. وإذا كان من المتوقع للأتعاب التي سيتم استلامها أن تكون أكثر من التعويض الكافي مقابل الخدمة، فإنه يجب أن يتم إثبات أصل خدمة مقابل حق الخدمة بالمبلغ الذي يتم تحديده على أساس تخصيص القيمة الدفترية للأصل المالي الأكبر وفقاً للفقرة 29.

27. **إذا أُلْغِي إثبات أصل مالي بأكمله نتيجة للتحويل، ولكن نتج عن التحويل حصول الجهة على أصل مالي جديد أو تحمل التزام مالي جديد أو التزام خدمة، فإنه يجب على الجهة أن تثبت الأصل المالي الجديد أو التزام الخدمة بالقيمة العادلة.**

28. **عند إلغاء إثبات أصل مالي بأكمله، يجب اثبات الفرق بين ما يلي في الفائض أو العجز:**
    أ. **القيمة الدفترية؛ و**
    ب. **مجموع المقابل المستلم (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله) وأي أرباح أو خسائر تراكمية أُثبِتَت مباشرة في قائمة صافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر الفقرة 64 (ب)).**

29. **إذا كان الأصل المحول يعد جزءًا من أصل مالي أكبر (على سبيل المثال، عندما تحول الجهة التدفقات النقدية للفائدة والتي تعد جزءًا من أداة دين، انظر الفقرة 18(أ)) وكان الجزء المحول مؤهلاً لإلغاء الإثبات في مجملة، فإنه يجب ان يتم تخصيص القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، بناءً على القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين كما في تاريخ التحويل. ولهذا الغرض، فإنه يجب أن تتم معالجة أصل الخدمة الذي أُبقِيَ عليه على أنه جزء سيتم الاستمرار في إثباته. أما الفرق بين ما يلي يجب إثباته في الفائض أو العجز:**
    أ. **القيمة الدفترية التي تم تخصيصها للجزء الذي تم إلغاء إثباته؛ و**
    ب. **مجموع المقابل المستلم مقابل الجزء الذي تم إلغاء إثباته (بما في ذلك أي أصل جديد تم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد تم تحمله) وأي مكاسب أو خسارة تراكمية مخصص له تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر الفقرة 64 (ب))؛**

ويتم تخصيص المكاسب أو الخسارة التراكمية التي تم إثباتها في صافي الأصول/ حقوق الملكية بين الجزء الذي يتم استمرار إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، بناءً على القيمة العادلة ذات الصلة لتلك الأجزاء.

30. عندما تقوم الجهة بتخصيص القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي الأكبر بين الجزء الذي يتم الاستمرار في إثباته والجزء الذي يتم إلغاء إثباته، فإنه يجب أن يحدد القيمة العادلة للجزء الذي يتم الاستمرار في إثباته. وعندما يكون لدى الجهة تاريخ في بيع أجزاء مماثلة للجزء الذي يتم الاستمرار في إثباته أو توجد معاملات سوقية أخرى لمثل تلك الأجزاء، فإن الأسعار الحديثة للمعاملات الفعلية توفر أفضل تقدير لقيمته العادلة. وعندما لا توجد أسعار معلنة أو معاملات سوقية حديثة لدعم القيمة العادلة للجزء الذي يتم الاستمرار في إثباته في معاملة تبادلية، فإن أفضل تقدير للقيمة العادلة هو الفرق بين القيمة العادلة للأصل المالي الأكبر ككل والمقابل المستلم من المحول له مقابل الجزء الذي يتم إلغاء إثباته.

التحويلات غير المؤهلة لإلغاء الإثبات (انظر الفقرة 22 (ب))

31. **إذا لم ينتج عن التحويل إلغاء إثبات لأن الجهة قد احتفظت جوهريًا بجميع مخاطر وعوائد ملكية الأصل المحول، فإنه يجب على الجهة أن تستمر في إثبات الأصل المحول بأكمله ويجب أن تثبت التزاماً مالياً بالمقابل المستلم. وفي الفترات اللاحقة، فإنه يجب على الجهة أن تثبت أي إيرادات على الأصل المحول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المالي.**

الارتباط المستمر بالأصول المحولة (انظر الفقرة 22(ج)(2))

32. إذا لم تقم الجهة بتحويل، ولم تحتفظ جوهريًا بجميع مخاطر وعوائد ملكية الأصل المحول، وتحتفظ بالسيطرة على الأصل المحول، فإن الجهة تستمر في إثبات الأصل المحول، إلى الحد الذي يستمر ارتباطها به. ويكون حد استمرار الجهة في الارتباط في الأصل المحول هو الحد الذي عنده تكون معرضة للتغيرات في قيمة الأصل المحول. على سبيل المثال:

أ. عندما يأخذ ارتباط الجهة المستمرة شكل ضمان الأصل المحول، فإن مقدار ارتباط الجهة المستمرة يكون هو مبلغ الأصل، أو الحد الأقصى لمبلغ المقابل المستلم والذي يمكن أن تُطالَب الجهة بإعادة دفعه ("مبلغ الضمان").

ب. عندما تأخذ ارتباط الجهة المستمرة شكل خيار مكتوب أو خيار مشترى (أو كليهما) على الأصل المحول، فإن مقدار ارتباط الجهة المستمرة يكون هو مبلغ الأصل المحول الذي يمكن للجهة ان تعيد شراؤه. ومع ذلك، فإنه في حالة "خيار إعادة مكتوب" على أصل يتم قياسه بالقيمة العادلة، ويقتصر مقدار ارتباط الجهة المستمرة على القيمة العادلة للأصل المحول أو سعر ممارسة الخيار، أيهما أقل (انظر فقرة إرشادات التطبيق 63).

ج. عندما تأخذ ارتباط الجهة المستمرة شكل خيار التسوية نقداً أو شرط مماثل على الأصل المحول، فإن حد ارتباط الجهة المستمرة يتم قياسه بالطريقة نفسها التي تنتج عن الخيارات التي لا يتم تسويتها نقداً كما هي موضحة في البند (ب) أعلاه.

33. عندما تستمر الجهة في إثبات أصل إلى الحد الذي تستمر ارتباطها به، فإن الجهة تثبت أيضاً الالتزام المرتبط به. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى الواردة في هذا المعيار، فإنه يتم قياس الأصل المحول والالتزام المرتبط به على أساس يعكس الحقوق والالتزامات التي احتفظت بها الجهة. ويتم قياس الالتزام المرتبط بالأصل بطريقة يكون فيها صافي القيمة الدفترية للأصل المحول والالتزام المرتبط به هو:

أ. التكلفة المستنفدة للحقوق والالتزامات التي أبقت عليها الجهة، إذا كان يتم قياس الأصل المحول بالتكلفة المستنفدة؛ أو

ب. مساوياً للقيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي أبقت عليها الجهة عندما يتم قياسها على أساس أنها قائمة بذاتها، إذا كان يتم قياس الأصل المحول بالقيمة العادلة.

34. يجب على الجهة ان تستمر في إثبات أي إيرادات ناشئة عن الأصل المحول إلى حد ارتباطها المستمرة به ويجب أن تثبت أي نفقة يتم تكبدها على الالتزام المرتبط به.

35. لغرض القياس اللاحق، فإنه تتم المحاسبة عن التغيرات المثبتة في القيمة العادلة للأصل المحول والالتزام المرتبط به بشكل متسق لكليهما وفقاً للفقرة 64، ولا يجوز أن يتم إجراء مقاصة بينهما.

36. إذا كانت ارتباط الجهة المستمرة هي بجزء فقط من أصل مالي (على سبيل المثال، عندما تبقي الجهة على خيار لإعادة شراء جزء من الأصل المحول، أو تبقي على حصة متبقية لا ينتج عنها احتفاظ جوهري بجميع مخاطر وعوائد الملكية ولا تبقي الجهة على السيطرة)، فإن الجهة تقوم بتخصيص القيمة الدفترية السابقة للأصل المالي بين ذلك الجزء الذي ستستمر في إثباته بموجب استمرار الارتباط، والجزء الذي لم تعد تثبته وذلك على أساس القيم العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ التحويل. ولهذا الغرض، تطبق متطلبات الفقرة 30. ويجب إثبات الفرق بين ما يلي في الفائض أو العجز:

أ. القيمة الدفترية المخصصة للجزء الذي لم يعد مثبتا؛ و

ب. مجموع المقابل المستلم للجزء الذي لم يعد مثبتاً وأي مكاسب أو خسائر تراكمية مخصصة له تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر الفقرة 64 (ب)).

ويتم تخصيص الفائض أو العجز التراكمي الذي تم إثباته في صافي الأصول/ حقوق الملكية بين الجزء الذي يستمر إثباته والجزء الذي لم يعد مثبتاً، على أساس القيم العادلة ذات الصلة لتلك الأجزاء.

.37 إذا تم قياس الأصل المحول بالتكلفة المستنفدة، فإن الخيار الوارد في هذا المعيار لتصنيف الالتزام المالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز الذي لا ينطبق على الالتزام المرتبط بالأصل المحول.

جميع التحويلات

.38 **إذا تم الاستمرار في إثبات أصل محول، فإنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصل والالتزام المرتبط به. وبشكل مماثل، فإنه لا يجوز للجهة أن تجري مقاصة بين أي إيراد ناشئ عن الأصل المحول وأي مصروف تم تكبده على الالتزام المرتبط به (انظر الفقرة 47 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28).**

.39 **إذا قدم المحوّل ضماناً رهنيًا غير نقدي (مثل أدوات دين أو أدوات حقوق ملكية) إلى المحول إليه، فإن المحاسبة عن الضمان الرهني من قبل المحول والمحول إليه تعتمد على ما إذا كان المحول إليه لديه الحق في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه وعلى ما إذا كان المحول قد تعثر في السداد. ويجب على المحول والمحول إليه المحاسبة عن الضمان الرهني كما يلي:**

أ. إذا كان لدى المحوّل إليه الحق بموجب عقد أو عرف في بيع الضمان الرهني أو إعادة رهنه، عندئذ يجب على المحول أن يعيد تصنيف ذلك الأصل في قائمة المركز المالي الخاصة به (مثل أصل معار، أو أدوات حقوق ملكية مرهونة أو مبلغ مستحق الاستلام عن إعادة الشراء) بشكل منفصل عن الأصول الأخرى.

ب. إذا باع المحول إليه ضماناً رهنيًا عنده، فإنه يجب عليه أن يثبت المتحصلات من البيع والالتزام مقاساً بالقيمة العادلة مقابل التزامه برد الضمان الرهني.

ج. إذا تعثر المحول في السداد بموجب شروط العقد ولم يعد له الحق في استرداد الضمان الرهني، فإنه يجب عليه أن يلغي إثبات الضمان الرهني، ويجب على المحول إليه ان يثبت الضمان الرهني على أنه أصل له مقاساً بشكل أولي بالقيمة العادلة، أو إذا كان قد قام بالفعل ببيع الضمان الرهني، فإنه يلغي إثبات التزامه برد الضمان الرهني.

د. باستثناء ما هو منصوص عليه في البند (ج)، فإنه يجب على المحول أن يستمر في تسجيل الضمان الرهني على أنه أصل له، ولا يجوز للمحول إليه إثبات الضمان الرهني على أنه أصل.

الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية

.40 **يجب إثبات أو إلغاء إثبات الشراء أو البيع بالطريقة العادية للأصول المالية، حسب ما قد ينطبق، باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة أو المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (انظر فقرات إرشادات التطبيق 68 –71 في ملحق أ).**

إلغاء إثبات الالتزام المالي

.41 **يجب على الجهة إزالة الالتزام المالي (أو جزءًا منه) من قائمة مركزها المالي فقط عندما يتم التحلل منه – أي عندما يتم سداد الالتزام المحدد في العقد أو التنازل عنه أو إلغاؤه أو انقضاء أجله.**

.42 **يجب أن تتم المحاسبة عن المبادلة التي تتم بين مقترض ومقرض حالي لأدوات دين تختلف شروطها بشكل جوهري على أنه تحلل من الالتزام المالي الأصلي وإثبات لالتزام مالي جديد. وبشكل مماثل، فإنه يجب المحاسبة عن التعديل الجوهري في شروط التزام مالي قائم أو جزء منه (سواءٌ كان ينسب إلى عسر مالي للمدين أم لا) على أنه إطفاء للالتزام المالي الأصلي وإثبات لالتزام مالي جديد.**

.43 **يجب أن يُثبَت ضمن الفائض أو العجز الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المالي (أو جزء منه) يتم التحلل منه أو تحويله إلى طرف آخر والمقابل المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، وعند التنازل عن التزام من قبل المقرض أو عند تحمله من قبل طرف ثالث كجزء من معاملة غير تبادلية، فإن الجهة تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 23.**

.44 إذا أعادت الجهة شراء جزء من التزام مالي، فإنه يجب على الجهة تخصيص القيمة الدفترية السابقة للالتزام المالي بين الجزء الذي سيتم الاستمرار في إثباته وذلك الجزء الذي يتم إلغاء إثباته بناءً على القيم

العادلة النسبية لهذين الجزأين في تاريخ إعادة الشراء. ويجب أن يتم إثبات الفرق بين (أ) القيمة الدفترية المخصصة للجزء الملغي إثباته و(ب) المقابل المدفوع، بما في ذلك أي أصول غير نقدية يتم تحويلها أو التزامات يتم تحملها، مقابل الجزء المُلغَى إثباته، ضمن الفائض أو العجز.

القياس

القياس الأولي للأصول المالية والالتزامات المالية

.45 عندما يتم إثبات أحد الأصول المالية أو أحد الالتزامات المالية بشكل أولي فإنه يجب على الجهة قياسه باستخدام القيمة العادلة بالإضافة إلى تكاليف المعاملة التي تنسب مباشرة إلى اقتناء أو إصدار أصل مالي أو التزام مالي، وذلك في حالة الأصل المالي أو الالتزام المالي غير مقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

.46 عندما تستخدم الجهة تاريخ التسوية للمحاسبة عن الأصول التي سيتم قياسها لاحقاً بالتكلفة أو بالتكلفة المستنفدة، يتم إثبات الأصل مبدئياً بقيمته العادلة في تاريخ المتاجرة (انظر فقرات إرشادات التطبيق 68-71 في ملحق أ).

القياس اللاحق للأصول المالية

.47 لغرض قياس أصل مالي بعد الإثبات الأولي، يصنف هذا المعيار الأصل المالي إلى أربع فئات معرفة في الفقرة 10:

أ. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و
ب. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها؛
ج. القروض والذمم المدينة؛ و
د. الأصول المالية المتاحة للبيع.

وتنطبق هذه الفئات على القياس وإثبات الفائض أو العجز بموجب هذا المعيار. وقد تستخدم الجهة أوصافاً أخرى لهذه الفئات أو تصنيفات أخرى عند عرض المعلومات في القوائم المالية. وتفصح الجهة في الإيضاحات عن المعلومات التي يطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 30.

.48 يجب على الجهة بعد الإثبات الاولي قياس الأصول المالية، بما في ذلك الأدوات المشتقة التي هي أصول، بقيمها العادلة بدون أي خصم لتكاليف المعاملة **التي قد تكبدها عند البيع أو الاستبعاد بطريقة أخرى، فيما عدا الفئات التالية من الأصول المالية:**

أ. القروض والذمم المدينة المعرفة في الفقرة 10، يجب أن تُقاس بتكلفتها المستنفدة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي؛ و
ب. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها المعرفة في الفقرة 10؛ ويجب أن يتم قياسها بتكلفتها المستنفدة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي؛ و
ج. الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في سوق نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية والأدوات المشتقة المرتبطة بأدوات حقوق ملكية ليس لها سعر معلن والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأدوات، ويجب أن يتم قياسها بالتكلفة (انظر فقرتي إرشادات التطبيق 113 و114 في ملحق أ).

وتكون الأصول المالية المُصنَّفة على أنها بنود متحوط لها خاضعة للقياس بموجب أحكام محاسبة التحوط في الفقرات 99-113. وتخضع جميع الأصول المالية، باستثناء تلك التي تقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، لمراجعة الهبوط في القيمة بما يتفق مع الفقرات 67-79 وفقرات إرشادات التطبيق 117-126.

القياس اللاحق للالتزامات المالية

49. بعد الإثبات الأولي، يجب أن تقوم الجهة بقياس جميع الالتزامات المالية بالتكلفة المستنفدة، باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي، باستثناء:

أ. الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وتقاس مثل هذه الالتزامات، بما في ذلك الأدوات المشتقة التي تكون عبارة عن التزامات، بالقيمة العادلة باستثناء التزام أداة مشتق مربوط بأداة حقوق ملكية غير معلنة السعر ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية ويجب تسويته من خلال تسليم تلك الأداة، فإنه ينبغي قياسها بالتكلفة.

ب. الالتزامات المالية التي تنشأ عندما لا تكون عملية تحويل الأصل المالي غير مؤهلة لإلغاء الإثبات أو عندما يتم تطبيق مدخل الارتباط المستمرة. وتنطبق الفقرتان 31 و33 على قياس مثل هذه الالتزامات المالية.

ج. عقود الضمان المالي كما هي معرفة في الفقرة 10. بعد الإثبات الأولي، يجب أن تقوم الجهة المصدرة (ما لم تنطبق الفقرة 49 (أ) أو (ب)) بقياسه لاحقا، بالأعلى من بين:

(1) المبلغ الذي يتم تحديده وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19؛ و

(2) المبلغ الذي يتم إثباته أوليًّا (انظر الفقرة 45) مطروحاً منه، عندما يكون ذلك مناسباً، الاستنفاد المتراكم الذي أثبِتَ وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9.

د. الارتباطات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق. وبعد الإثبات الأولي، يجب على الجهة المصدرة لمثل ذلك الارتباط أن (ما لم تنطبق الفقرة 49) تقيسه لاحقا، بالأعلى من بين:

(1) المبلغ الذي يتم تحديده وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19؛ و

(2) المبلغ الذي تم إثباته اولياً (انظر الفقرة 45) مطروحا منه، عندما يكون ذلك مناسباً، الاستنفاد المتراكم الذي تم أثباته وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9.

الالتزامات المالية التي يتم تصنيفها على انها بنود متحوط لها تكون خاضعة للقياس بموجب متطلبات محاسبة التحوط الواردة في الفقرات 99-113.

اعتبارات قياس القيمة العادلة

50. عند تحديد القيمة العادلة لأصل مالي أو التزام مالي لأهداف تطبيق هذا المعيار أو معيار المحاسبة للقطاع العام 28 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 30، يجب على الجهة أن تطبق فقرات إرشادات التطبيق 101-115 في ملحق أ.

51. إن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعلنة في سوق نشط، وإذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً، تقوم الجهة بتحديد القيمة العادلة باستخدام أسلوب للتقييم. الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تحديد سعر المعاملة الذي من الممكن أن يكون في تاريخ القياس سعر في معاملة تبادلية بين أطراف تتصرف بحرية ناتجة عن الظروف العادية للتشغيل. وتشمل أساليب التقييم استخدام معاملات تبادلية في السوق بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا – إن وجدت – والرجوع إلى القيمة العادلة الحالية لأداة أخرى متطابقة إلى حد كبير، وتحليل التدفقات النقدية المخصومة، ونماذج تسعير الخيارات. إذا كان هناك أسلوب تقييم شائع الاستخدام من قبل المشاركين في السوق لتسعير الأداة، وتبين أن هذا الأسلوب يوفر تقديرات موثوقة للأسعار التي يتم الحصول عليها من معاملات فعلية في السوق، فيتعين أن تستخدم الجهة هذا الأسلوب. ويجب أن يحقق أسلوب التقييم الذي يتم اختياره أقصى استخدام لمدخلات السوق، وأن يعتمد إلى أقل حد ممكن على المدخلات الخاصة بالجهة. يجب أن يشمل جميع العوامل التي سيقوم المشاركون في السوق بأخذها في الاعتبار عند تحديد سعر، ويجب أن يكون متسقا مع المنهجيات الاقتصادية المقبولة لتسعير الأدوات المالية. على الجهة أن تقوم بفحص أساليب التقييم فحصًا دوريًّا واختبار صلاحيتها باستخدام أسعار من أية معاملات حالية في السوق ممكن رصدها لنفس الأداة (أي بدون تعديل أو إعادة جمعها) أو بناءً على أية بيانات سوقية متوافرة ممكن رصدها.

52. لا تقل القيمة العادلة لالتزام مالي ذي خاصية طلب (مثلاً، وديعة تحت الطلب) عن المبلغ المستحق الدفع عند الطلب، مخصوماً من أول تاريخ يمكن أن يطلب دفعه فيه.

إعادة التصنيف

53. إن الجهة:

أ. لا يجوز لها أن تعيد تصنيف الاداة المشتقة خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أثناء الاحتفاظ بها أو إصدارها؛ و

ب. لا يجوز لها أن تعيد تصنيف أي أداة مالية خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا قامت الجهة بتصنيفها عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و

ج. إن لم يعد الأصل المالي محتفظاً به لغرض بيعه أو إعادة شرائه في الأجل القريب (على الرغم من أنه قد يكون الأصل المالي قد تم اقتناؤه أو تكبده بشكل أساسي لغرض بيعه أو إعادة شرائه في المدى القريب)، فإنه يجوز لها أن تعيد تصنيف الأصل المالي خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا استُوفيت المتطلبات الواردة في الفقرات 55 أو 57.

ولا يجوز للجهة أن تعيد تصنيف أي أداة مالية إلى فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بعد الإثبات الأولي.

54. التغيرات الآتية في الظروف لا تُعَدُّ من قبيل عمليات إعادة تصنيف لأغراض الفقرة 53:

أ. الأداة التي كانت سابقاً أداة تحوط مُصَنَّفة وفاعلة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي استثمار ولم تعد مؤهلاً لهذا التصنيف؛ و

ب. الأداة المشتقة التي تصبح أداة تحوط مُصَنَّفة وفاعلة في تحوط تدفق نقدي أو تحوط صافي استثمار.

55. يجوز إعادة تصنيف الأصل المالي الذي تنطبق عليه الفقرة 53(ج) (باستثناء الأصل المالي من النوع الذي تم وصفه في الفقرة 57) خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في ظروف نادرة فقط.

56. إذا قامت الجهة بإعادة تصنيف أصل مالي خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 55، فإنه يجب إعادة تصنيف الأصل المالي بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. لا يجوز عكس قيد أي مكاسب أو خسائر تم إثباتها سابقاً في الفائض أو العجز. وتصبح القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف هي تكلفته الجديدة أو تكلفته المستنفدة، حسب ما قد ينطبق.

57. يجوز إعادة تصنيف الأصل المالي الذي تنطبق عليه الفقرة 53 (ج) والذي يستوفي تعريف القروض والذمم المدينة (إذا لم يتطلب تصنيف الأصل المالي على أنه محتفظ به لغرض المتاجرة عند الإثبات الأولي) خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان لدى الجهة النية والقدرة على الاحتفاظ بالأصل المالي في المستقبل المنظور أو حتى تاريخ الاستحقاق.

58. يجوز إعادة تصنيف الأصل المالي المصنف على أنه متاح للبيع والذي يستوفي تعريف القروض والذمم المدينة (إذا لم يتم تصنيفه على أنه متاح للبيع) خارج فئة المتاح للبيع إلى فئة القروض والذمم المدينة إذا كانت لدى الجهة النية والقدرة على الاحتفاظ بالأصل المالي في المستقبل المنظور أو حتى تاريخ الاستحقاق.

59. في حال قامت الجهة بإعادة تصنيف الأصل المالي خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 57 أو خارج فئة المتاح للبيع وفقاً للفقرة 58، فإنه يجب عليها إعادة تصنيف الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. بالنسبة للأصل المالي المعاد تصنيفه وفقاً للفقرة 57، لا يجوز عكس قيد أي فائض أو عجز أثبت بالفعل في الفائض أو العجز. وتصبح القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف هي تكلفته الجديدة أو تكلفته المستنفدة، حسب ما قد ينطبق. أما بالنسبة للأصل المالي المعاد تصنيفه خارج فئة المتاح للبيع وفقاً للفقرة 58، فإن أي فائض أو عجز ناشئ عن ذلك الأصل الذي أُثبِتَ مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 64(ب) فيجب المحاسبة عنه وفقاً للفقرة 63.

.60 إذا لم يعد من المناسب، نتيجة التغير في النية أو القدرة، تصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق، فإنه يجب إعادة تصنيفه على أنه متاح للبيع ويتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة، ويجب أن تتم المحاسبة عن الفرق بين قيمته الدفترية وقيمته العادلة وفقاً للفقرة 64(ب).

.61 عندما لا تلبي عمليات بيع أو إعادة تصنيف مبلغ أكبر من أن يعتبر غير مهم من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق أي شروط واردة في الفقرة 10، فإن أي استثمارات متبقية محتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها، يجب أن يعاد تصنيفها على أنها متاحة للبيع. وعند إعادة التصنيف هذه، يجب أن تتم المحاسبة عن الفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها العادلة وفقاً للفقرة 64(ب).

.62 إذا أصبح قياس موثوق لأصل مالي أو التزام مالي متوفراً ولم يكن متوفرًا في السابق، وقد تطلب قياس الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة إذا كان هناك قياس موثوق (انظر الفقرتين 48(ج) و49)، فإنه يتم إعادة قياس الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة، ويجب أن تتم المحاسبة عن الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة وفقاً للفقرة 64.

.63 إذا أصبح من المناسب تسجيل الأصل المالي أو الالتزام المالي بالتكلفة أو التكلفة المستنفدة بدلاً من القيمة العادلة، نتيجة التغير في النية أو القدرة أو في الظروف النادرة إذا لم يعد يتوافر قياس موثوق للقيمة العادلة (انظر الفقرتين 48(ج) و49) أو بسبب انقضاء "السنتين الماليتين السابقتين" المشار إليهما في الفقرة 10، فإن القيمة العادلة للقيمة الدفترية للأصل المالي أو الالتزام المالي في ذلك التاريخ تصبح هي تكلفته أو تكلفته المستنفدة الجديدة، حسب ما قد ينطبق. ويجب أن تتم المحاسبة عن أي مكاسب أو خسائر سابقة على ذلك الأصل تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 64(ب) كما يلي:

أ. في حالة الأصل المالي ذي تاريخ الاستحقاق الثابت، تتم تسوية المكاسب أو الخسائر في الفائض أو العجز على مدى العمر المتبقي للاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي. ويجب أن يتم أيضاً استنفاد أي فرق بين التكلفة المستنفدة الجديدة ومبلغ الاستحقاق على مدى العمر المتبقي للأصل المالي باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي، وبطريقة مماثلة لاستنفاد العلاوة والخصم. وإذا هبطت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم إثبات أي مكاسب أو خسائر تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 76.

ب. في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ استحقاق ثابت، يبقى المكسب أو الخسارة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى أن يتم بيع الأصل المالي أو استبعاده بطريقة اخرى، وعندها يجب إثبات المكسب أو الخسارة في الفائض أو العجز. وإذا هبطت قيمة الأصل المالي لاحقاً، يتم إثبات أي مكسب أو خسارة تم إثباته مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 76.

المكاسب والخسائر

.64 يجب إثبات المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي لا يكون جزءًا من علاقة التحوط (انظر الفقرات 99-113) كما يلي:

أ. يجب إثبات المكاسب أو الخسائر من أصل مالي أو التزام مالي مصنف على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في الفائض أو العجز.

ب. يجب إثبات المكاسب أو الخسائر من الأصل المالي المتاح للبيع مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال قائمة التغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 1، باستثناء خسارة الهبوط في القيمة (انظر الفقرات 76-79) ومكاسب وخسائر الصرف الأجنبي (انظر فقرة إرشادات التطبيق 116 في ملحق أ)، حتى يتم إلغاء إثبات الأصل المالي، وفي ذلك الوقت يتم إثبات المكسب أو الخسارة المتراكمة والتي تم إثباتها في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز. ومع ذلك، يجب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة

سعر الفائدة الفعلي (انظر الفقرة 10) في الفائض أو العجز (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 9). يتم إثبات توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة على أداة حقوق الملكية المتاحة للبيع في الفائض أو العجز عندما ينتج حق الجهة لاستلام الدفعات (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 9).

65. يتم إثبات المكسب أو الخسارة في الفائض أو العجز للأصول المالية والالتزامات المالية المسجلة بالتكلفة المستنفدة (انظر الفقرتين 48 و49)، عندما يتم إلغاء إثبات الأصل المالي أو الالتزام المالي أو تهبط قيمته، ومن خلال عملية الاستنفاد. مع ذلك، بالنسبة للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي هي بنود متحوط لها (انظر الفقرات 87-94، وفقرات إرشادات التطبيق 131-141 في ملحق أ) فتجري المحاسبة عن المكسب أو الخسارة بموجب الفقرات 99-113.

66. إذا أثبتت الجهة الأصول المالية باستخدام المحاسبة على أساس تاريخ التسوية (انظر الفقرة 40، وفقرتي إرشادات التطبيق 68 و71 في ملحق أ)، فلا يتم إثبات أي تغير في القيمة العادلة للأصل الذي يجب استلامه خلال الفترة ما بين تاريخ المتاجرة وتاريخ التسوية بالنسبة للأصول المسجلة بالتكلفة أو التكلفة المستنفدة (بخلاف خسائر الهبوط في القيمة). يتم إثبات التغير في القيمة العادلة في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول /حقوق الملكية للأصول المسجلة بالقيمة العادلة، حسب ما هو مناسباً بموجب الفقرة 64.

الهبوط في قيمة الأصول المالية وعدم إمكانية تحصيلها

67. يجب على الجهة في نهاية كل فترة قوائم مالية تقويم ما إذا كان هناك دليل موضوعي على أن الأصل المالي أو مجموعة من أصول مالية هبطت قيمتها. وإذا وجد مثل هذا الدليل، فإن الجهة تطبق الفقرة 72 (للأصول المالية المسجلة بالتكلفة المستنفدة)، أو الفقرة 75 (للأصول المالية المسجلة بالتكلفة)، أو الفقرة 76 (للأصول المالية المتاحة للبيع) لتحديد مبلغ أي خسارة هبوط في القيمة.

68. تهبط قيمة الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية ويتم تكبد خسائر الهبوط في القيمة فقط إذا كان هناك دليل موضوعي على الهبوط في القيمة نتيجة لواحد أو أكثر من الأحداث التي وقعت بعد الإثبات الأولي للأصل (أو حدث يترتب عليه خسارة) ويكون للحدث (أو الأحداث) التي يترتب عليها خسارة أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية التي يمكن تقديرها بموثوقية. قد لا يكون من الممكن تحديد حدث مفرد مميز أدى إلى الهبوط في القيمة. من المرجح أن يكون هناك أثر متجمع لعدة أحداث تؤدى إلى الهبوط في القيمة. لا يتم إثبات الخسائر المتوقعة نتيجة الأحداث المستقبلية، مهما كانت محتملة. يتضمن الدليل الموضوعي على أن أصلاً ماليًا أو مجموعة أصول قد هبطت قيمتها أو من غير الممكن تحصيلها، بيانات ممكن رصدها وتصل إلى علم المحتفظ بالأصل بشأن الأحداث التالية التي قد يترتب عليها خسائر:

أ. صعوبة مالية بالغة تواجه الجهة المصدرة أو المتعهد؛ أو
ب. مخالفة للعقد مثل التوقف عن أو التأخر في سداد دفعات الفائدة أو المبلغ الاصيل؛ أو
ج. منح المقرض للمقترض -لأغراض اقتصادية أو نظامية تتعلق بالصعوبة المالية للمقترض -تنازلا ما كان للمقرض أن يمنحه في حالات أخرى؛ أو
د. أن يكون هناك احتمال كبير أن يقوم المقترض بإجراءات إشهار إفلاس أو إعادة تنظيم مالي اخر؛
ه. اختفاء السوق النشط لذلك الأصل المالي نتيجة الصعوبات المالية؛ أو
و. تشير البيانات الممكن رصدها إلى أن هناك انخفاضًا قابلاً للقياس في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة من الأصول المالية منذ الإثبات الأولي لتلك الأصول، بالرغم من أنه لا يمكن بعد تحديد انخفاض الأصول المالية المختلفة في المجموعة، بما في ذلك:
(1) التغييرات السلبية في حالة المدفوعات من المقترضين في المجموعة (مثل، وجود عدد متزايد من الدفعات المتأخرة)؛ أو

(2) الأوضاع الاقتصادية الوطنية أو المحلية التي ترتبط بتعثر السداد على الأصول في المجموعة (مثل، الزيادة في معدل البطالة في المنطقة الجغرافية التي يتواجد فيها المقترضين، أو الانخفاض في أسعار النفط لأصول القرض بالنسبة لمنتجي النفط، أو التغييرات السلبية في أوضاع الصناعة التي تؤثر على المقترضين في المجموعة).

.69 لا يُعَدُّ اختفاء السوق النشط بسبب عدم التداول العلني للأدوات المالية للجهة دليلاً على الهبوط في القيمة. كما لا يُعَدُّ انخفاض التصنيف الائتماني للجهة، بحد ذاته، دليلاً على الهبوط في القيمة، بالرغم من أنه قد يكون دليلاً على الهبوط في القيمة عندما يؤخذ بعين الاعتبار مع معلومات أخرى متوافرة. لا يُعَدُّ بالضرورة انخفاض القيمة العادلة للأصل المالي بأقل من تكلفته أو تكلفته المستنفدة دليلاً على الهبوط في القيمة (على سبيل المثال، انخفاض القيمة العادلة للاستثمار في أداة الدين الناتج عن الزيادة في سعر الفائدة الخالي من المخاطر).

.70 بالإضافة إلى أنواع الأحداث المذكورة في الفقرة 68؛ فإن الدليل الموضوعي على الهبوط في قيمة الاستثمار في أداة حقوق الملكية يتضمن معلومات حول التغيرات المهمة التي يكون لها أثر سلبي والتي حدثت في البيئة التقنية، أو الاقتصادية، أو النظامية، أو تقنية، أو في السوق التي تعمل فيها الجهة المصدرة، وتشير إلى أنه قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة الاستثمار في أداة حقوق الملكية. يُعَدُّ الانخفاض الكبير في القيمة العادلة للاستثمار في أداة حقوق الملكية إلى أقل من تكلفتها أو الذي يمتد لفترةً طويلة دليلاً موضوعياً على الهبوط في القيمة.

.71 في بعض الحالات، تكون البيانات الممكن رصدها المطلوبة لتقدير مبلغ خسارة هبوط في قيمة الأصل المالي قاصرة على الظروف الحالية أو أنها لم تعد ملائمة لها تماماً. على سبيل المثال، قد يكون هذا هو الحال عندما يواجه المقترض صعوبات مالية ويكون هناك القليل من البيانات التاريخية المتوافرة المتعلقة بمقترضين مماثلين. في مثل هذه الحالات، تستخدم الجهة حكمها المبني على الخبرة لتقدير مبلغ أي خسارة هبوط في القيمة. على نحو مماثل، تستخدم الجهة حكمها المبني على الخبرة لتعديل البيانات الممكن رصدها لمجموعة من الأصول المالية لتعكس الظروف الحالية (انظر فقرة إرشادات التطبيق 122). يعتبر استخدام التقديرات المعقولة هو جزء أساسي من عملية إعداد القوائم المالية ولا تقلل من موثوقيتها[3].

الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المستنفدة

.72 **إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة هبوط في قيمة القروض والذمم المدينة أو الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق المسجلة بالتكلفة المستنفدة، فإنه يتم قياس مبلغ الخسارة على أنه الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة (مع استبعاد خسائر الائتمان المستقبلية التي لم يتم تكبدها) مخصوماً بسعر الفائدة الفعلي الأصلي للأصل المالي (أي سعر الفائدة الفعلي الذي تم حسابه عند الإثبات الأولي). يجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل إما مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص. ويجب إثبات مبلغ الخسارة في الفائض أو العجز.**

.73 تقوم الجهة أولاً بتقويم ما إذا كان يوجد دليل موضوعي على الهبوط في القيمة بشكل فردي للأصول المالية التي تُعَدُّ مهمة بشكل فردي، وبشكل فردي أو جماعي للأصول المالية التي تُعَدُّ غير مهمة بشكل فردي (انظر الفقرة 68). إذا خلصت الجهة إلى عدم وجود دليل موضوعي على الهبوط في القيمة لأصل مالي يتم تقويمه بشكل فردي، سواءً كان مهمًا أم لا، تقوم بتضمين الأصل في مجموعة من الأصول المالية ذات خصائص مماثلة لمخاطر الائتمان وتقويمها بشكل جماعي للهبوط في القيمة. لا تُضمن في

3 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بموثوقية عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

التقويم الجماعي للهبوط في القيمة تلك الأصول التي يتم تقويمها بشكل فردي للهبوط في القيمة والتي يتم أو يستمر إثبات خسائر الهبوط في القيمة الخاصة بها.

.74 إذا انخفض مبلغ خسارة الهبوط في القيمة، في فترة لاحقة، مع إمكان ربط الانخفاض بشكل موضوعي بحدث وقع بعد إثبات هبوط في القيمة (مثل التحسن في التصنيف الائتماني للمدين)، فإنه يجب عكس قيد خسارة الهبوط في القيمة التي تم إثباتها سابقاً إما مباشرة أو من خلال تعديل حساب المخصص. لا جوز أن ينتج عن عكس القيد تجاوز في القيمة الدفترية للأصل المالي لما كانت ستكون عليه التكلفة المستنفدة لو لم يتم إثبات الهبوط في القيمة في التاريخ الذي يتم فيه عكس قيد الهبوط في القيمة. يجب إثبات مبلغ عكس قيد الهبوط في القيمة في الفائض أو العجز.

الأصول المالية المسجلة بالتكلفة

.75 إذا كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة هبوط في القيمة لأداة حقوق ملكية غير معلن وغير مسجلة بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية، أو لأداة أصل مشتق والذي يرتبط بأداة حقوق ملكية غير مسجلة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة، فإنه يتم قياس مبلغ خسارة الهبوط في القيمة على أنه الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المالي والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة مخصوماً بمعدل العائد الحالي في السوق لأصل مالي مماثل (انظر الفقرة 48(ج)، وفقرتي إرشادات التطبيق 113 و114 في ملحق أ). لا يجوز عكس قيد خسائر الهبوط في القيمة.

الأصول المالية المتاحة للبيع

.76 عندما يتم إثبات انخفاض القيمة العادلة لأصل مالي متاح للبيع مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية ويكون هناك دليل موضوعي على هبوط في قيمة الأصل (انظر الفقرة 68)، فإنه يجب استبعاد الخسارة المتراكمة التي تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية ويتم إثباتها في الفائض أو العجز بالرغم من أنه لم يتم إلغاء إثبات الأصل المالي.

.77 يجب أن يكون مبلغ الخسارة المتراكمة الذي تمت إزالته من صافي الأصول/ حقوق الملكية وإثباته في الفائض أو العجز بموجب الفقرة 76 عبارة عن الفرق بين تكلفة الاقتناء (بالصافي من أي تسديد للمبلغ الاساسي والاستنفاد) والقيمة العادلة الحالية، مطروحاً منه أي خسارة هبوط في القيمة لذلك الأصل المالي الذي تم إثباته مسبقاً في الفائض أو العجز.

.78 لا يجوز عكس قيد خسائر الهبوط في القيمة التي تم إثباتها في الفائض أو العجز لاستثمار معين في أداة حقوق ملكية مصنفة على أنها متاحة للبيع من خلال الفائض أو العجز.

.79 إذا ازدادت القيمة العادلة لأداة دين مصنفة على أنها متاحة للبيع، في أي فترة لاحقة، وكان من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث معين وقع بعد إثبات خسارة الهبوط في القيمة في الفائض أو العجز، يتم عكس قيد الهبوط في القيمة، مع إثبات عكس قيد مبلغ في الفائض أو العجز.

التحوط

.80 إذا كانت هناك علاقة تحوط مُصَنَّفة، بين أداة تحوط وبند متحوط له كما هو مبين في الفقرات 95-98، وفقرات إرشادات التطبيق 142-144 في ملحق أ، فإن المحاسبة عن المكسب أو الخسارة في أدوات التحوط والبند المتحوط له يجب أن تتبع الفقرات 99-113.

أدوات التحوط

الأدوات المؤهلة

81. لا يحصر هذا المعيار الظروف التي يمكن فيها تصنيف الأداة المشتقة على أنها أداة تحوط في حال تم تلبية الشروط الواردة في الفقرة 98، باستثناء بعض الخيارات المكتوبة (انظر فقرة إرشادات التطبيق 127 في ملحق أ). ومع ذلك، فأنه يمكن تصنيف الأداة الأصل المالي غير المشتق أو الأداة الالتزام المالي غير المشتق على أنه أداة تحوط فقط للتحوط من مخاطر العملة الأجنبية.

82. لأغراض محاسبة التحوط، يمكن فقط تصنيف الأدوات التي تنطوي على طرف خارج الجهة المعدة للقوائم المالية (أي خارج الجهة الاقتصادية أو الجهة الفردية التي يتم إعداد القوائم المالية عنها) على أنها أدوات تحوط. وبالرغم من أن الجهات الفردية ضمن الجهة الاقتصادية أو الأقسام ضمن الجهة قد تبرم معاملات تحوط مع جهات أخرى ضمن الجهة الاقتصادية أو الأقسام ضمن الجهة، فإنه يتم استبعاد أي من هذه المعاملات التي تتم داخل الجهة الاقتصادية عند التوحيد. لذلك، لا تكون معاملات التحوط هذه مؤهلة لمحاسبة التحوط في القوائم المالية الموحدة للجهة الاقتصادية. غير أنها قد تكون مؤهلة لمحاسبة التحوط في القوائم المالية المفردة أو المنفصلة للجهات الفردية ضمن الجهة الاقتصادية شريطة أن تكون خارج الجهة الفردية التي يتم إعداد القوائم المالية عنها.

تصنيف أدوات التحوط

83. يكون هناك عادة قياس وحيد للقيمة العادلة لأداة التحوط بأكملها، وتكون العوامل التي تؤدي إلى التغيرات في القيمة العادلة معتمدة على بعضها البعض. وبالتالي، يتم تصنيف علاقة التحوط من قبل الجهة لأداة التحوط بأكملها. والاستثناءان الوحيدان المسموح بهما هما:

أ. فصل القيمة الحقيقية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار وتصنيف التغير في القيمة الحقيقية للخيار فقط على أنه أداة تحوط واستبعاد التغير في قيمته الزمنية؛ و

ب. فصل عنصر الفائدة عن السعر الفوري لعقد أجل.

ويتم السماح بهاذين الاستثناءين لأنه يمكن بشكل عام قياس القيمة الحقيقية للخيار والعلاوة على العقد الآجل بشكل منفصل. ويمكن أن تكون استراتيجية التحوط الديناميكية التي تُقَوّم كلاً من القيمة الحقيقية والقيمة الزمنية لعقد الخيار مؤهلة لمحاسبة التحوط.

84. يمكن تصنيف نسبة من كامل أداة التحوط، مثل 50 في المائة من القيمة النظرية، على أنها أداة تحوط في علاقة تحوط معينة. إلا أنه من غير الممكن تصنيف علاقة التحوط لجزء فقط من الفترة الزمنية التي تبقى فيها أداة التحوط قائمة.

85. يمكن تصنيف أداة تحوط مفردة على أنها تحوط لأكثر من نوع من المخاطر شريطة أن (أ) يمكن تحديد المخاطر المتحوط لها بوضوح، و(ب) يمكن إثبات فاعلية التحوط، و(ج) يكون من الممكن ضمان أن يكون هناك تصنيف محدد لأداة التحوط وأوضاع المخاطر المختلفة.

86. يمكن النظر إلى اثنتين أو أكثر من الأدوات المشتقة، أو نسب منها (أو في حالة التحوط من مخاطر العملة، اثنين أو أكثر من غير الأدوات المشتقة أو نسب منها، أو مجموعة من الأدوات المشتقة وغير الأدوات المشتقة أو نسب منها)، كمجموعة واحدة وتصنيفها بشكل مشترك على أنها أداة تحوط، بما في ذلك عندما تعوض المخاطرة (المخاطر) الناتجة عن بعض الأدوات المشتقة تلك الناشئة من أخرى. ومع ذلك، لا يكون طوق سعر الفائدة أو أداة مشتقة أخرى تجمع ما بين الخيار المكتوب والخيار المشترى مؤهلة كأداة تحوط إذا كانت، فعلياً، خياراً مكتوباً صافياً (تم مقابله استلام علاوة صافية). وعلى نحو مماثل، فإنه يمكن تصنيف اثنتين أو أكثر من الأدوات (أو نسب منها) كأداة تحوط فقط إذا لم يكن أي منها خيارًا مكتوبًا أو خيارًا مكتوبًا صافياً.

البنود المتحوط لها

البنود المؤهلة

87. يمكن أن يكون البند المتحوط له أصلاً أو التزاماً تم إثباته، أو ارتباطاً ملزما غير مثبت، أو معاملة متوقعة محتملة بشكل كبير، أو صافي استثمار في عملية أجنبية. ويمكن أن يكون البند المتحوط له (أ) أصلا مفرداً، أو التزاماً، أو ارتباطاً ملزما، أو معاملة متوقعة محتملة بشكل كبير، أو صافي استثمار في عملية أجنبية، (ب) مجموعة من الأصول، أو الالتزامات، أو الارتباطات الملزمة، أو المعاملات المتوقعة محتملة بشكل كبير، أو صافي استثمارات في عملية أجنبية ذات خصائص مخاطر مماثلة، أو (ج) في تحوط محفظة فقط لمخاطر سعر الفائدة، جزء من محفظة الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي تشترك في المخاطر التي يتم التحوط لها.

88. بعكس القروض والذمم المدينة، فإن الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق لا يمكن أن يكون بندًا متحوطًا له فيما يتعلق بمخاطر سعر الفائدة أو مخاطر التسديد لأن تصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق يقتضي نية الاحتفاظ بالاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق بدون النظر إلى التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لهذا الاستثمار المنسوبة إلى التغيرات في أسعار الفائدة. إلا أنه يمكن أن يكون الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق بنداً متحوط له فيما يتعلق بالمخاطر من التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية ومخاطر الائتمان.

89. لأغراض المحاسبة عن التحوط، يمكن فقط تصنيف الأصول، أو الالتزامات، أو الارتباطات الملزمة، أو معاملة متوقعة محتملة بشكل كبير مع طرف خارجي عن الجهة، على أنها بنود متحوط لها. ويمكن أن يتم تطبيق المحاسبة عن التحوط على المعاملات بين الجهات ضمن الجهة الاقتصادية نفسها فقط في القوائم المالية المفردة أو المنفصلة لتلك الجهات وليس في القوائم المالية الموحدة للجهة الاقتصادية، باستثناء القوائم المالية الموحدة للجهة الاستثمارية، كما تم تعريفها في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، حيث لا يتم، في القوائم المالية الموحدة، استبعاد المعاملات بين الجهات الاستثمارية والجهات المسيطر عليها التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. وكاستثناء، فإن مخاطر العملة الأجنبية لبند نقدي ضمن الجهة الاقتصادية (على سبيل المثال الذمم الدائنة/ الذمم المدينة بين جهتين مسيطرتين) يمكن أن تكون مؤهلة كبند متحوط له في القوائم المالية الموحدة، إذا نتج عنها تعرض لمكاسب أو خسائر سعر صرف العملات الأجنبية التي لا يتم استبعادها عند التوحيد وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 4، لا يتم استبعاد كل مكاسب وخسائر سعر صرف العملات الأجنبية على البنود النقدية ضمن الجهة الاقتصادية عند التوحيد، عندما يتم التعامل في بنود نقدية بين جهتين ضمن جهات اقتصادية لهما عملات وظيفية مختلفة. بالإضافة إلى ذلك، قد تتأهل مخاطر العملة الأجنبية لمعاملة متوقعة محتملة إلى حد كبير ضمن الجهة الاقتصادية على أنها بند متحوط له في القوائم المالية الموحدة، شريطة أن تقوّم المعاملة بعملة بخلاف العملة الوظيفية للجهة الداخلة في تلك المعاملة، وأن مخاطر العملة الأجنبية سوف تؤثر على الفائض أو العجز الموحد.

تصنيف البنود المالية على أنها بنود متحوط لها

90. إذا كان البند المتحوط له أصلاً مالياً أو التزاماً مالياً، فإنه يمكن أن يكون بنداً متحوطًا له فيما يتعلق بالمخاطر المرتبطة فقط بحصة من تدفقاته النقدية أو قيمته العادلة (مثل واحد أو أكثر من تدفقات نقدية تعاقدية مختارة أو أجزاء منها أو نسبة مئوية من القيمة العادلة) شريطة أن يكون من الممكن قياس الفاعلية. على سبيل المثال، يمكن تصنيف جزء قابل للتحديد والقياس بشكل منفصل من مخاطر سعر الفائدة لأصل بفائدة أو التزام بفائدة على أنها مخاطر متحوط لها (مثل سعر الفائدة الخالي من المخاطر أو مكوّن سعر الفائدة المرجعي في مجموع مخاطر سعر الفائدة للأداة المالية المتحوط لها).

91. في عملية تحوط القيمة العادلة لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو التزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن تصنيف الجزء المتحوط له على أساس مبلغ من العملة (مثلاً مبلغ الدولارات،

أو اليورو، أو الجنيهات، أو الراندات) وليس كأصول (أو التزامات) فردية. وبالرغم من أن المحفظة يمكن أن تشمل -لأغراض إدارة المخاطر-أصولاً والتزامات، إلا أن المبلغ المحدد يكون مبلغاً من الأصول أو مبلغاً من الالتزامات. ولا يسمح بتصنيف صافي المبلغ الذي يشتمل على أصول أو التزامات. ويمكن للجهة أن تتحوط لجزء من مخاطر سعر الفائدة المرتبطة بهذا المبلغ المحدد. على سبيل المثال، في حالة التحوط لمحفظة تحتوي أصولاً مدفوعة مقدما، يمكن للجهة أن تتحوط للتغير في القيمة العادلة الذي ينسب إلى التغيير في سعر الفائدة المتحوط له على أساس تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، وليست التعاقدية. وعندما يكون الجزء المتحوط له مبنيا على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة، فإنه يجب إدراج الأثر الذي تتركه التغيرات في سعر الفائدة المتحوط لها على تواريخ إعادة التسعير المتوقعة عند تحديد التغير في القيمة العادلة للبند المتحوط له. وتبعاً لذلك، فإذا تم التحوط للمحفظة التي تحتوي بنوداً يمكن دفعها مقدما بواسطة أداة مشتقة غير ممكن دفعها مقدما، تنشأ عدم الفاعلية إذا تم تعديل التواريخ التي يتوقع فيها أن يتم الدفع المقدم للبنود في المحفظة المتحوط لها، أو إذا كانت التواريخ الفعلية للدفع المقدم تختلف عن تلك المتوقعة.

تصنيف البنود غير المالية كبند متحوط له

92. إذا كان البند المتحوط له أصلا غير مالي أو التزاماً غير مالي، يتم تصنيفه على أنه بند متحوط له (أ) لمخاطر العملة الأجنبية، أو (ب) في مجملة لجميع المخاطر، بسبب صعوبة عزل وقياس الجزء الملائم من التدفقات النقدية أو تغيرات القيمة العادلة الذي ينسب إلى مخاطر محددة بخلاف مخاطر العملة الأجنبية.

تصنيف مجموعة من البنود كبنود متحوط لها

93. يتم تجميع الأصول المماثلة أو الالتزامات المماثلة ويتم التحوط لها كمجموعة فقط إذا اشتركت الأصول المختلفة أو الالتزامات المختلفة في المجموعة في التعرض للمخاطر التي تم تصنيفها على أنها متحوط لها. وعلاوة على ذلك، وأن يكون من المتوقع أن يكون التغير في القيمة العادلة الذي ينسب إلى المخاطر المتحوط لها لكل بند مفرد في المجموعة متناسبا تقريباً مع التغير الكلي في القيمة العادلة الذي ينسب إلى المخاطر المتحوط لها الخاصة بمجموعة البنود.

94. ونظرا لأن الجهة تقوم بتقويم فاعلية التحوط من خلال مقارنة التغير في القيمة العادلة أو التدفق النقدي لأداة التحوط (أو مجموعة من أدوات التحوط المماثلة) والبند المتحوط له (أو مجموعة من البنود المتحوط لها المماثلة)، فإن مقارنة أداة تحوط مع المركز الصافي الشامل (مثلاً صافي جميع الأصول ثابتة سعر الفائدة أو الالتزامات ثابتة سعر الفائدة التي يكون لها تواريخ استحقاق مماثلة)، بدلاً من بند متحوط له محدد، لا يجعلها مؤهلةً للمحاسبة عن التحوط.

محاسبة التحوط

95. في المحاسبة عن التحوط، يتم إثبات آثار المقاصة على الفائض أو العجز الناتج من التغيرات في القيم العادلة لأداة التحوط والبند المتحوط له المتعلق بها.

96. **أنواع علاقات التحوط ثلاثة:**

أ. تحوط القيمة العادلة: هو تحوط من التعرض للتغيرات في القيمة العادلة لأصل أو التزام مثبت أو لارتباط ملزم غير مثبت، أو جزء محدد من هذا الأصل أو الالتزام أو الارتباط الملزم، التي يمكن أن تعزى إلى مخاطر معينة ويمكن أن تؤثر على الفائض أو العجز.

ب. تحوط التدفق النقدي: وهو التحوط من التعرض للتقلب في التدفقات النقدية الذي (1) يمكن أن يعزى إلى مخاطر معينة مرتبطة بأصل أو التزام مثبت (مثل جميع دفعات الفائدة المستقبلية على دين ذي سعر فائدة متغير أو بعضها) أو معاملة متوقعة محتملة إلى حد كبير، و(2) الذي يمكن أن يؤثر على الفائض أو العجز.

ج. تحوط صافي استثمار في عملية أجنبية كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 4.

97. قد تتم المحاسبة عن التحوط من مخاطر العملة الأجنبية لارتباط ملزم على أنه تحوط قيمة عادلة أو تحوط تدفق نقدي.

98. تكون علاقة التحوط مؤهلة للمحاسبة عن التحوط كما هو مبين في الفقرات 99-113، فقط، إذا تحققت جميع الشروط التالية:

أ. عند بداية التحوط، هناك تصنيف وتوثيق رسمي لعلاقة التحوط وهدف واستراتيجية إدارة المخاطر بالجهة للقيام بالتحوط. ويجب أن يشمل هذا التوثيق تحديد أداة التحوط، أو البند المتحوط له، أو العمليـة المتحوط لها وطبيعـة المخاطر المتحوط لها وكيف ستقوم الجهة بتقويم فاعلية أداة التحوط في مقابلة التعرض للتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له التي تعزى للمخاطر المتحوط لها.

ب. يتوقع أن يكون التحوط فاعلاً إلى حد كبير (انظر فقرات إرشادات التطبيق 145-156 في ملحق أ) في تحقيق مقابلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية التي تُعزى للمخاطر المتحوط لها وذلك بما يتسق مع استراتيجية إدارة المخاطر الموثقة أصلاً لعلاقة التحوط المعينة هذه.

ج. بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، يجب أن تكون المعاملة المتوقعة التي هي موضوع التحوط محتملة إلى حد كبير، ويجب أن تُعَرِّض الجهة للتغيرات في التدفقات النقدية التي يمكنها في النهاية أن تؤثر على الفائض أو العجز.

د. يمكن قياس فاعلية التحوط بموثوقية، أي يمكن قياس القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له والقيمة العادلة لأداة التحوط بموثوقية (انظر الفقرتين 48 و49، وفقرتي إرشادات التطبيق 113 و114 في ملحق أ من أجل إرشادات بشأن تحديد القيمة العادلة).

ه. يتم تقويم التحوط على أساس مستمر وتحديده بأنه فعلا عالي الفاعلية خلال فترة القوائم المالية التي تم تصنيف التحوط لها.

تحوطات القيمة العادلة

99. إذا استوفى تحوط القيمة العادلة الشروط الواردة في الفقرة 98 خلال الفترة، فإنه يجب المحاسبة عنه كما يلي:

أ. يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة من إعادة قياس أداة التحوط بالقيمة العادلة (بالنسبة لأداة تحوط مشتقة) أو مكوّن العملة الأجنبية في قيمتها الدفترية والذي يتم قياسه وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 4 (بالنسبة لأداة تحوط غير مشتقة) في الفائض أو العجز؛ و

ب. يجب أن تعدّل القيمة الدفترية للبند المتحوط له بالمكاسب أو الخسائر من البند المتحوط له التي تعزى للمخاطر المتحوط لها والتي يتم إثباتها في الفائض أو العجز. وينطبق ذلك إذا تم قياس البند المتحوط له – خلافاً لذلك – بالتكلفة. وينطبق إثبات المكاسب أو الخسائر التي تعزى إلى مخاطر متحوط لها في الفائض أو العجز إذا كان البند المتحوط له أصلاً ماليًّا متاحًا للبيع.

100. بالنسبة لتحوط القيمة العادلة للتعرض لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بجزء من محفظة أصول مالية أو التزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط)، يمكن أن يستوفي المتطلب الوارد في الفقرة 99(ب) من خلال عرض المكاسب أو الخسائر التي تُعزى إلى البند المتحوط له إما:

أ. في بند منفصل مفرد ضمن الأصول، بالنسبة لتلك الفترات الزمنية التي يتم فيها إعادة التسعير والتي يكون فيها البند المتحوط له أصلا؛ أو

ب. في بند منفصل مفرد ضمن الالتزامات، بالنسبة لتلك الفترات الزمنية التي يتم فيها إعادة التسعير والتي يكون فيها البند المتحوط له التزاماً.

يجب أن يتم عرض البنود المنفصلة المشار إليها في (أ) و(ب) سابقًا إلى جانب الأصول المالية أو الالتزامات المالية. ويجب أن يتم استبعاد المبالغ المتضمنة في هذه البنود المستقلة من قائمة المركز المالي عندما يتم إلغاء إثبات الأصول أو الالتزامات المرتبطة بها.

.101 إذا تم التحوط فقط لمخاطر معينة لها علاقة ببند متحوط له، فإنه يتم إثبات التغيرات المثبتة بالقيمة العادلة للبند المتحوط له والتي ليس لها علاقة بالتحوط كما هو مبين في الفقرة 64.

.102 **يجب على الجهة أن تتوقف بأثر مستقبلي عن محاسبة التحوط المحددة في الفقرة 99 إذا:**

أ. انقضت أجل أداة التحوط أو تمَّ بيعها، أو إنهائها أو ممارستها (لهذا الغرض، لا يُعَدُّ تجديد أو إحلال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى انقضاء أو إنهاء لها إذا كان هذا الإحلال أو التجديد جزءًا من استراتيجية التحوط الموثقة للجهة)؛ أو

ب. لم يعد التحوط مستوفيًا لضوابط محاسبة التحوط الواردة في الفقرة 98؛ أو

ج. أُلغيَ التصنيف من قبل الجهة.

.103 **يتم استنفاد أي تعديل ينشأ من الفقرة 99(ب) على القيمة الدفترية للأداة المالية المتحوط لها التي تستخدم طريقة سعر الفائدة الفعلي (أو في حالة التحوط لمحفظة لمخاطر سعر الفائدة، على بند مستقل في قائمة المركز المالي المذكور في الفقرة 100) في الفائض أو العجز. ويمكن أن يبدأ الاستنفاد بمجرد حدوث التعديل ويجب أن يبدأ في موعد لا يتجاوز الموعد الذي يتوقف فيه تعديل البند المتحوط له للتغيرات في قيمته العادلة التي تنسب إلى المخاطر التي يتم التحوط لها. ويكون التعديل مبنياً على سعر الفائدة الفعلي المعاد حسابه في التاريخ الذي يبدأ فيه الاستنفاد. ومع ذلك، إذا كان الاستنفاد باستخدام سعر الفائدة الفعلي الذي تم إعادة احتسابه في حال تحوط القيمة العادلة للتعرض لمخاطر سعر الفائدة الخاصة بمحفظة أصول مالية أو التزامات مالية (وفقط في مثل هذا التحوط) هو أمر غير عملي، يتم استنفاد التعديل باستخدام طريقة القسط الثابت. ويتم استنفاد التعديل بالكامل بتاريخ استحقاق الأداة المالية أو، في حالة التحوط لمحفظة لمخاطر سعر الفائدة، بانتهاء فترة إعادة التسعير ذات العلاقة.**

.104 عندما يتم تصنيف ارتباط ملزم غير مثبت على أنه بند متحوط له، يتم إثبات التغير التراكمي اللاحق في القيمة العادلة لارتباط ملزم يمكن عزوه إلى المخاطر المتحوط لها في الفائض أو العجز (انظر الفقرة 99(ب)). ويتم أيضاً إثبات التغيرات في القيمة العادلة لأداة التحوط في الفائض أو العجز.

.105 عندما تعقد الجهة ارتباطا ملزماً لشراء أصل أو تتحمل التزام والذي يعتبر بنداً متحوطاً له في تحوط القيمة العادلة، يتم تعديل القيمة الدفترية الأولية للأصل أو الالتزام الناتج عن وفاء الجهة بارتباط ملزم، ليشمل التغير التراكمي في القيمة العادلة للارتباط الملزم المتعلق بالمخاطر المتحوط لها التي تم إثباتها في قائمة المركز المالي.

تحوطات التدفقات النقدية

.106 **إذا استوفى تحوط التدفق النقدي الشروط الواردة في الفقرة 98 خلال الفترة، فإنه يجب أن تتم المحاسبة عنه كما يلي:**

أ. يجب إثبات الجزء من المكسب أو الخسارة من أداة التحوط والذي تحدد كونه تحوط فاعل (انظر الفقرة 98) في صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و

ب. يجب إثبات الجزء غير الفاعل من المكسب والخسارة في الاداة التحوط مباشرة في الفائض أو العجز.

.107 بصورة أكثر تحديدًا، تتم محاسبة تحوط التدفق النقدي كما يلي:

أ. يتم تعديل المكون المنفصل لصافي الأصول/ حقوق الملكية المرتبط بالبند المتحوط له للأقل من بين ما يلي (بالمبالغ المطلقة):

(1) المكسب أو الخسارة المتراكمة من أداة التحوط منذ بداية التحوط؛ و

(2) التغير المتراكم في القيمة العادلة (القيمة الحالية) للتدفقات النقدية المستقبلية للبند المتحوط له من بداية التحوط؛ و

ب. يتم إثبات أي مكسب أو خسارة متبقية من أداة التحوط أو مكوّن محدد لها (والتي ليست تحوطاً فاعلاً) في الفائض أو العجز؛ و

ج. إذا استبعدت استراتيجية إدارة المخاطر الموثقة بالجهة لعلاقة تحوط معينة مكوّنا معينا للمكسب أو الخسارة أو التدفقات النقدية ذات العلاقة بأداة تحوط من تقويم فاعلية التحوط (انظر الفقرات 83، 84 و98 (أ))، فإن ذلك المكوّن المستثنى للمكسب أو الخسارة يتم إثباته بموجب الفقرة 64.

108. **إذا نتج عن التحوط لمعاملة متوقعة إثبات أصل مالي أو التزام مالي، يتم إعادة تصنيف المكاسب أو الخسائر ذات العلاقة التي تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 كمكاسب أو خسائر في الفائض أو العجز في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المتوقعة المتحوط لها على الفائض أو العجز (مثل الفترات التي يتم فيها إثبات إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة). لكن إذا كانت الجهة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل أو جزء من الخسارة المثبتة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في واحدة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ الذي يتوقع عدم استرداده في الفائض أو العجز.**

109. **إذا نتج عن التحوط لمعاملة متوقعة إثبات أصل غير مالي أو التزام غير مالي، أو إذا أصبحت معاملة متوقعة لأصل غير مالي أو التزام غير مالي ارتباطا ملزما ينطبق عليه محاسبة تحوط القيمة العادلة، فإن الجهة تطبق إما البند (أ) أو (ب) أدناه:**

أ. تقوم الجهة بإعادة تصنيف المكاسب أو الخسائر ذات العلاقة التي تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106 في الفائض أو العجز في نفس الفترة أو الفترات التي يؤثر فيها الأصل الذي يتم اقتناؤه أو الالتزام الذي يتم تحمله على الفائض أو العجز (مثل الفترات التي يتم فيها إثبات الاستهلاك أو المخزون كمصروفات). ومع ذلك، إذا كانت الجهة تتوقع أنه لن يتم استرداد كامل أو جزء من الخسارة المثبتة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في فترة أو أكثر من الفترات المستقبلية، فإنه يتعين عليها إعادة تصنيف المبلغ المتوقع عدم استرداده من صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز.

ب. تقوم الجهة بإزالة المكاسب والخسائر ذات العلاقة التي تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للفقرة 106، وتقوم بتضمينها في التكلفة الأولية أو قيمة دفترية أخرى للأصل أو الالتزام.

110. **تطبق الجهة إما البند (أ) أو (ب) في الفقرة 109 على أنها سياستها المحاسبية وتطبقها بشكل متسق على جميع عمليات التحوط التي ترتبط بالفقرة 109.**

111. **بالنسبة لجميع تحوطات التدفقات النقدية بخلاف تلك التي تغطيها الفقرتان 108 و109، يجب إثبات المبالغ التي تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز في نفس الفترة أو الفترات التي تؤثر فيها التدفقات النقدية المتوقعة المتحوط لها على الفائض أو العجز (مثال ذلك عندما يحدث بيع متوقع).**

112. **يجب على الجهة، في أي من الظروف التالية، إيقاف محاسبة التحوط المحددة في الفقرات 106-111:**

أ. انقضاء أجل أداة التحوط أو بيعها، أو إنهائها أو ممارستها (لهذا الغرض، فإن تجديد أو إحلال أداة تحوط بأداة تحوط أخرى لا يُعَدُّ انقضاء أو إنهاء لفترة التحوط أو إحلالها إذا كان ذلك التجديد أو الاستبدال جزءاً من استراتيجية التحوط الموثقة للجهة)، وفي هذه الحالة فإن المكاسب أو الخسارة المجمعة لأداة التحوط المثبتة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من الفترة عندما كان التحوط فاعلاً (انظر الفقرة 106 (أ)) يجب أن تبقى مثبتة بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى أن تحدث المعاملة المتوقعة. وعندما تحدث المعاملة، تنطبق الفقرات 108، 109 أو 111.

ب. لم يعد التحوط مستوفيًا لضوابط محاسبة التحوط الواردة في الفقرة 98، وفي هذه الحالة، فإن المكاسب أو الخسائر في أداة التحوط التي تبقى مثبتة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية

من الفترة عندما كان التحوط فاعلاً (انظر 106 (أ)) يجب أن تبقى مثبتة بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى أن تحدث المعاملة المتوقعة. وعندما تحدث المعاملة، تنطبق الفقرات 108، 109 أو 111.

ج. **لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة المتوقعة. وفي هذه الحالة، فإن أي مكاسب أو خسارة مجمعة على** الأداة التحوط **تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من الفترة التي كان التحوط فيها فاعلا (انظر الفقرة 106 (أ)) يجب إثباتها في الفائض أو العجز. وقد تكون هناك معاملة متوقعة لم تعد محتملة بدرجة كبيرة (انظر الفقرة 98 (ج)) إلا أنها لازالت متوقعة الحدوث.**

د. **عندما تلغي الجهة التصنيف. وبالنسبة لتحوطات معاملة متوقعة، فإن المكاسب أو الخسائر المجمعة من أداة التحوط التي يستمر إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بدءاً من الفترة التي كان التحوط فيها فاعلاً (انظر الفقرة 106(أ)) تبقى مثبتة بشكل منفصل في صافي الأصول/ حقوق الملكية حتى تحدث المعاملة المتوقعة أو تصبح لم يعد من المتوقع حدوثها. وعندما تحدث المعاملة، يتم تطبيق الفقرات 108، 109 أو 111. وإذا لم يعد من المتوقع حدوث المعاملة، يتم إثبات المكاسب أو الخسائر المجمعة التي تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية في الفائض أو العجز.**

تحوطات صافي الاستثمار

113. بالنسبة لتحوطات صافي الاستثمار في عملية أجنبية –بما في ذلك التحوط لبند نقدي **تتم المحاسبة عنه كجزء من صافي الاستثمار (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 4) – يجب أن تتم المحاسبة عنها بشكل مماثل لتحوطات التدفقات النقدية:**

أ. **يجب إثبات الجزء من المكسب أو الخسارة في أداة التحوط الذي تحدد كونه تحوطا فاعلا (انظر الفقرة 98) مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية من خلال قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 1)؛ و**

ب. **يجب إثبات الجزء غير الفاعل في الفائض أو العجز.**

المكسب أو الخسارة على أداة التحوط المرتبطة بالجزء الفاعل من التحوط الذي تم إثباته مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، يجب أن يتم إثباته في الفائض أو العجز وفقاً للفقرتين 56-57 من معيار المحاسبة للقطاع العام 4 عند استبعاد العملية الأجنبية.

أحكام انتقالية

114. [حذفت].

115. [حذفت].

116. [حذفت].

117. [حذفت].

118. [حذفت].

119. [حذفت].

120. [حذفت].

121. [حذفت].

122. [حذفت].

123. [حذفت].

تاريخ السريان

124. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد .... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ......، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

125. لا يجوز للجهة أن تطبق هذا المعيار قبل ....، ما لم تطبق أيضاً معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30.

125أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 29].

125ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 29].

125ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 29].

125د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 29].

125هـ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 29].

125و. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 29].

125ز. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 29].

126. عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 30

"الأدوات المالية: الإفصاحات"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 30 "الأدوات المالية: الإفصاحات" في الفقرات 1-54. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 30 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 30 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 30 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد الإفصاحات التي يجب على الجهات تقديمها في قوائمها المالية لتمكين المستخدمين من تقويم ما يلي:
   أ. أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي والأداء المالي للجهة؛ و
   ب. طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها الجهة أثناء الفترة وفي نهاية فترة القوائم المالية، وكيفية إدارة الجهة لهذه المخاطر.

2. تُعَدُّ المبادئ الواردة في هذا المعيار مكملة لمبادئ إثبات، قياس، وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*.

النطاق

3. **يجب على جميع الجهات أن تطبق هذا المعيار على جميع أنواع الأدوات المالية، فيما عدا:**
   أ. **الحصص في الجهات المسيطر عليها، الجهات الزميلة، أو المشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*. مع ذلك، في بعض الحالات، يتطلب أو يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 34، معيار المحاسبة للقطاع العام 35، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 37، للجهة أن تقوم بالمحاسبة عن الحصة في جهة مسيطر عليها، جهة زميلة، أو مشروع مشترك باستخدام معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ وفي هذه الحالات، على الجهات تطبيق متطلبات هذا المعيار. وعلى الجهات كذلك تطبيق هذا المعيار على جميع الأدوات المشتقة المرتبطة بالحصص في الجهات المسيطر عليها، الجهات الزميلة، أو المشاريع المشتركة إلا إذا كانت الأداة المشتقة تستوفي تعريف أداة حقوق الملكية في معيار المحاسبة للقطاع العام 28.**
   ب. **حقوق والتزامات أصحاب العمل الناشئة عن برامج منافع الموظفين، التي تنطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*.**
   ج. **الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب عقود التأمين. مع ذلك، ينطبق هذا المعيار على:**
      (1) **الأدوات المشتقة المدمجة في عقود التأمين إذا تطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 29 من الجهة المحاسبة عنها بشكل منفصل؛ و**
      (2) **الجهة المصدرة لعقود الضمان المالي إذا طبقت الجهة المصدرة معيار المحاسبة للقطاع العام 29 عند إثبات العقود وقياسها، إلا أنه يجب عليها تطبيق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين إذا اختارت الجهة المصدرة تطبيق ذلك المعيار في إثباتها وقياسها.**

   إضافة إلى ما ورد في البندين (1) و(2) أعلاه، قد تطبق الجهة هذا المعيار على عقود التأمين التي تتضمن تحويل المخاطر المالية.
   د. **الأدوات المالية، العقود، والالتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تنطبق عليها معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول معاملات الدفع على أساس الأسهم باستثناء العقود ضمن نطاق الفقرات 4-6 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29، التي ينطبق عليها ذلك المعيار.**
   ه. **الأدوات التي يتطلب تصنيفها على أنها أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28.**

4. ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية المثبتة وغير المثبتة. وتشمل الأدوات المالية المثبتة الأصول المالية والالتزامات المالية التي هي ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29. وتشمل الأدوات المالية غير المثبتة بعض الأدوات المالية التي، بالرغم من كونها خارج نطاق معيار المحاسبة للقطاع

العام 29، تدخل ضمن نطاق هذا المعيار (مثل بعض التزامات القروض).

5. ينطبق هذا المعيار على العقود لشراء أو بيع بند غير مالي يقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 (انظر الفقرات 4-6 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29).

6. [حذفت].

7. [حذفت].

تعريفات

8. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

<u>مخاطر الائتمان</u> هي الخطر المتمثل في أن يتسبب أحد طرفي الأداة المالية بخسارة مالية للطرف الآخر من خلال عدم الوفاء بالتزام.

<u>مخاطر العملة</u> هي خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

<u>مخاطر سعر الفائدة</u> هي خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السائدة في السوق.

<u>مخاطر السيولة</u> هي الخطر المتمثل في أن تواجه الجهة صعوبة في الوفاء بالالتزامات المرتبطة بالالتزامات المالية التي يتم تسويتها عن طريق تسليم النقد أو أصل مالي آخر.

<u>قروض مستحقة الدفع</u> هي التزامات مالية، بخلاف الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل المبنية على شروط ائتمان عادية.

<u>مخاطر السوق</u> هي خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتشمل مخاطر السوق ثلاثة أنواع من المخاطر: مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة، ومخاطر الأسعار الأخرى.

<u>مخاطر الأسعار الأخرى</u> هي خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك الناشئة عن مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر العملة)، سواء كانت تلك التغيرات بسبب عوامل خاصة بالأداة المالية المفردة أو الجهة المُصدرة لها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المماثلة المتداولة في السوق.

يكون الأصل المالي قد <u>تجاوز موعد استحقاقه</u> عندما يكون الطرف المقابل قد تخلف عن تسديد دفعة عند استحقاقها تعاقديًا.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

فئات الأدوات المالية ومستوى الإفصاح

9. عندما يتطلب هذا المعيار إفصاحات حسب فئة الأداة المالية، فإن على الجهة تجميع الأدوات المالية في فئات تناسب طبيعة المعلومات التي تم الإفصاح عنها والتي تأخذ في الاعتبار خصائص هذه الأدوات المالية. وعلى الجهة تقديم معلومات كافية تسمح بإجراء مطابقة مع البنود المستقلة في قائمة المركز المالي.

أهمية الأدوات المالية للمركز المالي والأداء المالي

10. **يجب على الجهة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقويم أهمية الأدوات المالية بالنسبة لمركزها المالي وأدائها المالي.**

قائمة المركز المالي

فئات الأصول المالية والالتزامات المالية

11. يجب الإفصاح عن القيم الدفترية لكل فئة من الفئات التالية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29، وذلك إما في قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات:
   أ. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مبينة بشكل منفصل (1) تلك الموسومة على هذا النحو عند الإثبات الأولي، و(2) تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و
   ب. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛ و
   ج. القروض والذمم المدينة؛ و
   د. الأصول المالية المتاحة للبيع؛ و
   ه. الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مبينة بشكل منفصل (1) تلك الموسومة على هذا النحو عند الإثبات الأولي، و(2) تلك المصنّفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة حسب معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و
   و. الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

12. إذا كانت الجهة قد صنفت قرضًا أو ذمة مدينة (أو مجموعة من القروض أو الذمم المدينة) على أنه/ أنها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، فيجب عليها الإفصاح عما يلي:
   أ. أقصى درجة للتعرض لمخاطر الائتمان (انظر الفقرة 43(أ)) للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) في نهاية فترة القوائم المالية.
   ب. مقدار تخفيف أي أدوات مشتقة ائتمانية أو أدوات مماثلة ذات علاقة لأقصى درجة للتعرض لمخاطر الائتمان.
   ج. مقدار التغير، خلال الفترة وبشكل تراكمي، في القيمة العادلة للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الائتمان للأصل المالي المحدد إما:
      (1) كمقدار التغير في قيمتها العادلة الذي لا يُنسب إلى التغيرات في أوضاع السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق؛ أو
      (2) تعتقد الجهة باستخدام طريقة بديلة أنها تعبر بموثوقية أكثر عن مقدار التغير في قيمته العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الائتمان للأصل.

   تتضمن التغيرات في أوضاع السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر السوق التغيرات في سعر فائدة مرصود (مرجعي)، سعر سلعة، سعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر قياسي عام للأسعار أو للمعدلات.
   د. مقدار التغير في القيمة العادلة الذي حدث لأي أدوات مشتقة ائتمانية أو أدوات مماثلة ذات علاقة خلال الفترة وبشكل تراكمي منذ تصنيف القرض أو الذمة المدينة.

13. إذا كانت الجهة قد صنفت التزامًا ماليًا على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا للفقرة 10 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29، فيجب عليها الإفصاح عما يلي:
 أ. مقدار التغير، خلال الفترة وبشكل تراكمي، في القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الائتمان لذلك الالتزام والذي حُدِّدَ إما:
 (1) مقدار التغير في قيمته العادلة التي لا تُنسب للتغيرات في أوضاع السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق (انظر فقرة إرشادات التطبيق 4 في ملحق أ)؛ أو
 (2) تعتقد الجهة باستخدام طريقة بديلة أنها تعبر بموثوقية أكثر عن مقدار التغير في قيمته العادلة الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطر الائتمان للالتزام.
 وتشمل التغيرات في أوضاع السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق التغيرات في سعر الفائدة المرجعي، سعر أداة مالية لجهة أخرى، سعر سلعة، سعر صرف عملة أجنبية، أو مؤشر قياسي عام للأسعار أو للمعدلات. وبالنسبة للعقود التي تشمل خاصية الربط بالوحدة، تشمل التغيرات في أوضاع السوق تلك التغيرات في أداء صندوق الاستثمار الداخلي أو الخارجي ذي العلاقة.
 ب. الفرق بين القيمة الدفترية للالتزام المالي والقيمة التي سيطلب من الجهة تعاقديًا دفعها عند الاستحقاق لأصحاب الالتزام.

14. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي:
 أ. الطرق المستخدمة للالتزام بالمتطلبات الواردة في الفقرة 12(ج) والفقرة 13(أ).
 ب. إذا كانت الجهة تعتقد أن الإفصاح الذي قدمته للالتزام بالمتطلبات في الفقرة 12(ج) أو الفقرة 13(أ) لا يعبّر بموثوقية عن التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يُنسب إلى التغيرات في مخاطرها الائتمانية، فعلى الجهة الإفصاح عن أسباب الوصول لهذا الاستنتاج والعوامل التي تعتقد الجهة أنها ذات صلة.

إعادة التصنيف

15. إذا كانت الجهة قد أعادت تصنيف أصل مالي (وفقًا للفقرات 60-63 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29) على أنه أصل مالي مُقاس:
 أ. بالتكلفة أو التكلفة المستنفدة، بدلًا من القيمة العادلة؛ أو
 ب. بالقيمة العادلة، بدلًا من التكلفة أو التكلفة المستنفدة؛

 فيجب عليها الإفصاح عن المبلغ الذي أعيد تصنيفه إلى أو من كل فئة وسبب إعادة التصنيف.

16. في حال قامت الجهة بإعادة تصنيف أحد الأصول المالية من القيمة العادلة من خلال فئة الفائض أو العجز وفق الفقرة 55 أو الفقرة 57 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29 أو من فئة المتاح للبيع وفق الفقرة 58 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29، فيجب عليها الإفصاح عما يلي:
 أ. القيمة المُعاد تصنيفها من وإلى كل فئة؛ و
 ب. لكل فترة من فترات القوائم المالية حتى إلغاء الإثبات، القيم الدفترية والقيم العادلة لجميع الأصول المالية التي أعيد تصنيفها في فترات القوائم المالية الحالية والسابقة؛ و
 ج. في حال أعيد تصنيف أحد الأصول المالية وفق الفقرة 55 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29، الحالة النادرة، والحقائق والظروف التي تشير إلى أن الحالة كانت نادرة؛ و
 د. لفترة القوائم المالية التي تم فيها إعادة تصنيف الأصل المالي، القيمة العادلة للمكسب أو الخسارة الناشئة عن الأصل المالي المثبتة في الفائض أو العجز أو في صافي الأصول/ حقوق الملكية في فترة القوائم المالية تلك وفترة القوائم المالية السابقة؛ و
 ه. لكل فترة من فترات القوائم المالية التي تلي إعادة التصنيف (بما في ذلك فترة القوائم المالية التي تم فيها إعادة تصنيف الأصل المالي) حتى إلغاء إثبات الأصل المالي، المكسب أو الخسارة من القيمة العادلة الذي كان سيُثبَت في الفائض أو العجز أو صافي الأصول/ حقوق الملكية إذا لم تتم إعادة تصنيف الأصل المالي، والمكسب، الخسارة، الإيراد والمصروف المثبت في الفائض أو العجز؛ و

و. سعر الفائدة الفعلي والقيم المقدرة للتدفقات النقدية التي تتوقع الجهة استردادها، كما في تاريخ إعادة تصنيف الأصل المالي.

إلغاء الإثبات

17. قد تكون الجهة قد حولت الأصول المالية بطريقة يترتب عليها أن يكون جزءاً من الأصول المالية أو جميعها غير مؤهل لإلغاء الإثبات (انظر الفقرات 17-39 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29). وعلى الجهة الإفصاح بالنسبة لكل فئة من هذه الأصول المالية عما يلي:
أ. طبيعة الأصول؛ و
ب. طبيعة مخاطر وعوائد الملكية التي تظل الجهة معرضة لها؛ و
ج. عندما تستمر الجهة في إثبات جميع الأصول، القيم الدفترية للأصول، والالتزامات المرتبطة بها؛ و
د. عندما تستمر الجهة في إثبات الأصول بقدر مشاركتها المستمرة، مجموع القيمة الدفترية للأصول الأصلية، مبلغ الأصول التي تستمر الجهة في إثباتها، والقيم الدفترية للالتزامات المرتبطة بها.

الضمان الرهني

18. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي:
أ. القيمة الدفترية للأصول المالية المرهونة كضمان رهني للالتزامات أو الالتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها حسب الفقرة 39(أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و
ب. الأحكام والشروط المتعلقة برهنها.

19. عندما يكون لدى الجهة ضمان رهني (لأصول مالية أو غير مالية) ويسمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان الرهني في حالة عدم التعثر في السداد من جانب صاحب الضمان الرهني، فيجب عليها الإفصاح عما يلي:
أ. القيمة العادلة للضمان الرهني المحتفظ به؛ و
ب. القيمة العادلة لأي ضمان رهني تم بيعه أو إعادة رهنه، وما إذا كان على الجهة التزام بإعادته؛ و
ج. الشروط والأحكام المرتبطة باستخدامها للضمان الرهني.

حساب مخصص خسائر الائتمان

20. عندما تهبط قيمة الأصول بسبب خسائر الائتمان وتسجل الجهة الهبوط في القيمة في حساب منفصل (على سبيل المثال، حساب مخصص يستخدم لتسجيل الهبوط في القيمة الفردي أو حساب مشابه يستخدم لتسجيل هبوط في قيمة مجمع للأصول) بدلًا من تخفيض القيمة الدفترية للأصل مباشرةً، فإن عليها الإفصاح عن مطابقة التغيرات في ذلك الحساب خلال الفترة لكل فئة من الأصول المالية.

الأدوات المالية المركبة ذات الأدوات المشتقة المدمجة المتعددة

21. إذا أصدرت الجهة أداة تحتوي على مكون التزام وحقوق ملكية (انظر الفقرة 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28) وكانت لدى الأداة أدوات مشتقة مدمجة متعددة تعتمد قيمها على بعضها البعض (مثل أداة دين قابلة للتحويل وقابلة للاستدعاء)، فيجب عليها الإفصاح عن وجود تلك الخصائص.

التعثر عن السداد والإخلال

22. بالنسبة للقروض الدائنة المثبتة في نهاية فترة القوائم المالية، على الجهة الإفصاح عما يلي:
أ. تفاصيل أية حالات تعثر عن السداد خلال الفترة للمبلغ الأصيل، الفائدة، صندوق لسداد الدين، أو شروط الاسترداد لهذه القروض الدائنة؛ و
ب. القيمة الدفترية للقروض الدائنة المتعثر سدادها في نهاية فترة القوائم المالية؛ و
ج. ما إذا تمت معالجة حالات التعثر في السداد، أو إعادة التفاوض بشأن شروط القروض الدائنة، قبل اعتماد إصدار القوائم المالية.

23. إذا كانت هناك، خلال الفترة، حالات إخلال بشروط اتفاقية القرض بخلاف تلك الحالات المبينة في

الفقرة 22، فإن على الجهة الإفصاح عن نفس المعلومات حسبما تتطلب الفقرة 22 إذا سمحت حالات الإخلال هذه للمقرض بطلب تسريع الدفع (ما لم تكن قد تمت معالجة حالات الإخلال، أو أعيد التفاوض بشأن شروط القرض، في نهاية فترة القوائم المالية أو قبلها).

قائمة الأداء المالي

بنود الإيرادات، المصروفات، المكاسب، أو الخسائر

24. يجب على الجهة الإفصاح عن بنود الإيرادات، المصروفات، المكاسب، أو الخسائر التالية إما في قائمة الأداء المالي أو في الإيضاحات:
   أ. صافي المكاسب أو صافي الخسائر من:
      (1) الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مبيّنة بشكل منفصل تلك على الأصول المالية أو الالتزامات المالية الموسومة على أنها كذلك عند الإثبات الأولي، وتلك الأصول المالية أو الالتزامات المالية المصنّفة على أنها محتفظ بها للمتاجرة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و
      (2) الأصول المالية المتاحة للبيع، مبيّنة بشكل منفصل مبلغ المكسب أو الخسارة المثبتة في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة والمبلغ الذي أُعيدَ تصنيفه من صافي الأصول/ حقوق الملكية والمثبت مباشرة في فائض أو عجز الفترة؛ و
      (3) الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق؛ و
      (4) القروض والذمم المدينة؛ و
      (5) الالتزامات المالية المُقاسة بالتكلفة المستنفدة؛
   ب. مجموع إيراد الفائدة ومجموع مصروف الفائدة (المحتسبين باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي) للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و
   ج. إيراد ومصروف الرسوم (بخلاف المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الفعلي) الناشئة عن:
      (1) الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي ليست بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و
      (2) صندوق أمانة استثمار والأنشطة الائتمانية الأخرى التي ينتج عنها الاحتفاظ بالأصول أو استثمارها نيابة عن الأفراد، صناديق الأمانة الاستثمارية، برامج منافع التقاعد، والمؤسسات الأخرى؛ و
   د. إيراد الفائدة مستحقة من الأصول المالية التي هبطت قيمتها وفقًا لفقرة إرشادات التطبيق 126 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و
   ه. مبلغ أي خسارة في هبوط في القيمة لكل فئة من فئات الأصول المالية.

الإفصاحات الأخرى

السياسات المحاسبية

25. وفقًا للفقرة 132 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، على الجهة الإفصاح في ملخص السياسات المحاسبية المهمة، عن أساس (أو أسس) القياس المستخدم (المستخدمة) في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة الملائمة لفهم القوائم المالية.

المحاسبة عن التحوط

26. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي بشكل منفصل لكل نوع من أنواع التحوط الموضحة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أي، تحوطات القيمة العادلة، تحوطات التدفق النقدي، وتحوطات صافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية):
   أ. وصف لكل نوع من أنواع التحوط؛ و
   ب. وصف للأدوات المالية الموسومة على أنها أدوات تحوط وقيمها العادلة في نهاية فترة القوائم المالية؛ و

ج. طبيعة المخاطر التي يُتَحوَّط لها.

27. بالنسبة لتحوطات التدفق النقدي، يجب على الجهة الإفصاح عما يلي:
أ. الفترات التي يتوقع حدوث التدفقات النقدية فيها ومتى يتوقع أن تؤثر على الفائض أو العجز؛ و
ب. وصف لأي معاملة متوقعة استخدمت محاسبة التحوط لها في السابق، ولكن لم يعد من المتوقع حدوثها؛ و
ج. المبلغ الذي أُثبِت في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة؛ و
د. المبلغ الذي أُعيدَ تصنيفه من صافي الأصول/ حقوق الملكية وتم تضمينه في فائض أو عجز الفترة، مع بيان المبلغ الذي ضُمِّنَ في كل بند مستقل في قائمة الأداء المالي؛ و
ه. المبلغ الذي استُبعد من صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال الفترة وضُمِّنَ في التكلفة الأولية أو قيمة دفترية أخرى لأصل غير مالي أو التزام غير مالي كان اقتناؤه أو تكبده معاملة متوقعة محتملة إلى حد كبير متحوط لها.

28. يجب على الجهة الإفصاح بشكل منفصل عما يلي:
أ. في تحوطات القيمة العادلة، المكاسب أو الخسائر:
(1) المتعلقة بأداة التحوط؛ و
(2) في البند المتحوط له والتي تُنسب إلى المخاطر المتحوط منها.
ب. عدم الفاعلية المثبتة في الفائض أو العجز التي تنشأ عن تحوطات التدفق النقدي؛ و
ج. عدم الفاعلية المثبتة في الفائض أو العجز التي تنشأ عن تحوطات صافي الاستثمارات في العمليات الأجنبية.

القيمة العادلة

29. باستثناء ما ورد في الفقرة 35 بالنسبة لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية (انظر الفقرة 9)، يجب على الجهة الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والالتزامات بطريقة تتيح لها مقارنتها مع قيمتها الدفترية.

30. عند الإفصاح عن القيم العادلة، يجب على الجهة تجميع الأصول المالية والالتزامات المالية في فئات، ولكن عليها أن تجري مقاصة بينها فقط إلى الحد الذي يتم به مقاصة قيمها الدفترية في قائمة المركز المالي.

31. يجب على الجهة الإفصاح بالنسبة لكل فئة من الأدوات المالية عن الطرق و، عند استخدام أسلوب التقييم، الافتراضات المطبقة عند تحديد القيم العادلة لكل فئة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية. على سبيل المثال، إذا انطبق ذلك، على الجهة الإفصاح عن المعلومات حول الافتراضات المتعلقة بمعدلات الدفع المقدم، معدلات خسائر الائتمان المقدرة، وأسعار الفائدة أو معدلات الخصم. وإذا كان هناك تغير في أسلوب التقييم، فعلى الجهة أن تُفصح عن ذلك التغيير وأسبابه.

32. لإجراء الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 33 يجب على الجهة تصنيف قياسات القيمة العادلة باستخدام هيكل تسلسلي للقيمة العادلة يعكس أهمية المدخلات المستخدمة في إجراء القياسات. ويجب أن يشمل الهيكل التسلسلي للقيمة العادلة المستويات التالية:
   أ. الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المطابقة (المستوى 1)؛ و
   ب. المدخلات بخلاف الأسعار المُضمنة في المستوى 1 التي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر (أي، كسعر) أو غير مباشر (أي مشتقة من الأسعار) (المستوى 2)؛ و
   ج. المدخلات للأصل أو الالتزام التي لا تكون مبنية على بيانات السوق الممكن رصدها (مدخلات لا يمكن رصدها) (المستوى 3).

ويجب تحديد مستوى الهيكل التسلسلي للقيمة العادلة الذي يصنّف فيه قياس القيمة العادلة بمجمله، على أساس أدنى مستوى مدخلات يكون مهماً لقياس القيمة العادلة بمجمله. ولتحقيق هذا الغرض، يتم تقويم أهمية المدخل مقابل قياس القيمة العادلة بمجمله. وإذا استخدم قياس القيمة العادلة مدخلات يمكن رصدها تتطلب تعديلات مهمة بناءً على مدخلات لا يمكن رصدها، فإن ذلك القياس يكون قياساً من المستوى 3. ويتطلب تقويم أهمية مدخل معينة بالنسبة لقياس القيمة العادلة بمجمله ممارسة الحكم، والأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام.

33. بالنسبة لقياسات القيمة العادلة المثبتة في قائمة المركز المالي، يجب على الجهة الإفصاح لكل فئة من الأدوات المالية عما يلي:
   أ. المستوى في الهيكل التسلسلي للقيمة العادلة الذي تصنف عنده قياسات القيمة العادلة بمجملها، مع فصل قياسات القيمة العادلة وفقًا للمستويات الموضحة في الفقرة 32.
   ب. أي تحويلات مهمة بين المستوى 1 والمستوى 2 في الهيكل التسلسلي للقيمة العادلة وأسباب هذه التحويلات. ويجب الإفصاح عن التحويلات إلى كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن التحويلات من كل مستوى. ولهذا الغرض، يجب الحكم على الأهمية فيما يتعلق بالفائض أو العجز، ومجموع الأصول أو مجموع الالتزامات.
   ج. بالنسبة لقياسات القيمة العادلة في المستوى 3، مطابقة الأرصدة الافتتاحية مع الأرصدة الختامية، والإفصاح بشكل منفصل عن التغييرات خلال الفترة والمنسوبة إلى ما يلي:
      (1) مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة المُثْبَتة في الفائض أو العجز، ووصف لمكان عرضها في قائمة الأداء المالي؛ و
      (2) مجموع المكاسب أو الخسائر المثبتة في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
      (3) عمليات الشراء، البيع، الإصدار، والتسوية (يتم الإفصاح لكل نوع من الحركات بشكل منفصل)؛ و
      (4) التحويلات من أو إلى المستوى 3 (مثلًا، التحويلات المنسوبة إلى التغيرات في بيانات السوق الممكن رصدها) وأسباب تلك التحويلات. وبالنسبة للتحويلات المهمة، يتم الإفصاح عن التحويلات إلى المستوى 3 وشرحها بشكل منفصل عن التحويلات من المستوى 3.
   د. مبلغ مجموع المكاسب أو الخسائر للفترة في (ج)(1) أعلاه المضمنة في الفائض أو العجز المنسوب إلى المكاسب أو الخسائر المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات المحتفظ بها في نهاية فترة القوائم المالية ووصف مكان عرض المكاسب أو الخسائر في قائمة الأداء المالي.
   ه. بالنسبة لقياسات القيمة العادلة في المستوى 3، إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المدخلات إلى افتراضات بديلة معقولة وممكنة سيغير القيمة العادلة بشكل مهم، فعلى الجهة توضيح تلك الحقيقة والإفصاح عن تأثير تلك التغييرات. ويجب على الجهة الإفصاح عن كيفية احتساب تأثير التغيير إلى افتراضات بديلة معقولة وممكنة. لهذا الغرض، يجب الحكم على الأهمية بالنسبة للفائض أو العجز، ومجموع الأصول أو مجموع الالتزامات، أو، عند إثبات التغييرات في القيمة العادلة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، مجموع حقوق الملكية.

ويجب أن تعرض الجهة الإفصاحات الكمية المطلوبة بموجب هذه الفقرة في شكل جدول إلا إذا كان هناك شكل آخر أكثر ملاءمة.

34. إذا كان سوق الأداة المالية ليس نشطًا، تقوم الجهة بتحديد القيمة العادلة لها باستخدام أحد أساليب التقييم (انظر فقرات إرشادات التطبيق 106-112 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29). مع ذلك، فإن أفضل دليل على القيمة العادلة عند الإثبات الأولي هو سعر المعاملة (أي القيمة العادلة للمقابل الذي تم سُلِّم أو أُسْتُلِم)، ما لم تُستَوفَ الشروط المبيّنة في فقرة إرشادات التطبيق 108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29. ويتبع ذلك أنه يمكن أن يوجد فرق بين القيمة العادلة عند الإثبات الأولي والمبلغ الذي سيحدد في ذلك التاريخ باستخدام أسلوب التقييم. وإذا وجد مثل هذا الفرق، فيجب على الجهة الإفصاح عما يلي، لكل فئة من فئات الأدوات المالية:
   أ. سياستها المحاسبية لإثبات هذا الفرق في الفائض أو العجز لتعكس التغيير في العوامل (بما في ذلك الوقت) التي يأخذها المشاركون في السوق في الاعتبار عند تحديد السعر (انظر فقرة إرشادات التطبيق 109 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29)؛ و
   ب. الفرق المجمع الذي لم يُثْبَت بعد في الفائض أو العجز في بداية ونهاية الفترة ومطابقة للتغيرات في رصيد هذا الفرق.

35. لا يتطلب هذا المعيار إفصاحات عن القيمة العادلة:
   أ. عندما تكون القيمة الدفترية هي تقريب معقول للقيمة العادلة، على سبيل المثال، للأدوات المالية مثل الذمم التجارية المدينة والدائنة قصيرة الأجل؛ و
   ب. للاستثمار في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها سعر سوق معلن في سوق نشط، أو أدوات مشتقة مرتبطة بأدوات حقوق الملكية، التي تُقاس بالتكلفة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 لأن قيمتها العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية؛ و
   ج. لعقد يحتوي على خاصية مشاركة اختيارية إذا كانت القيمة العادلة لهذه الخاصية لا يمكن قياسها بموثوقية.

36. في الحالات الموضحة في الفقرة 35 (ب) و(ج)، يجب على الجهة الإفصاح عن معلومات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ أحكامهم الشخصية بشأن مدى الفروقات الممكنة بين القيمة الدفترية لهذه الأصول المالية أو الالتزامات المالية وقيمها العادلة، بما في ذلك:
   أ. حقيقة أنه لم يُفْصَح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛ و
   ب. وصف للأدوات المالية، قيمتها الدفترية، وتوضيح أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بموثوقية؛ و
   ج. معلومات حول سوق الأدوات المالية؛ و
   د. معلومات حول ما إذا كانت الجهة تنوي استبعاد الأدوات المالية وكيفية ذلك؛ و
   ه. إذا أُلغِيَ إثبات الأدوات المالية التي لم يمَكن في السابق قياس قيمتها العادلة بموثوقية، فإن هذه الحقيقة، قيمتها الدفترية في وقت إلغاء الإثبات، ومبلغ المكسب أو الخسارة المُثبَت.

القروض الميسرة

37. تمنح الجهات قروضًا ميسرة بأقل من شروط السوق. ومن الأمثلة على القروض الميسرة التي تمنحها الجهات تشمل القروض للدول النامية، المزارع الصغيرة، القروض الطلابية الممنوحة للطلبة المؤهلين من أجل الحصول على التعليم الجامعي أو ما يعادله، وقروض الإسكان الممنوحة للأسر ذات الدخل المنخفض. وبالنسبة للقروض الميسرة الممنوحة، يجب على الجهة أن تفصح عما يلي:
   أ. مطابقة بين القيم الدفترية الافتتاحية والختامية للقروض بما في ذلك:
      (1) القيمة الاسمية للقروض الجديدة الممنوحة خلال الفترة؛ و
      (2) تعديل القيمة العادلة عند الإثبات الأولي؛ و

(3) القروض المسددة خلال الفترة؛ و
(4) خسائر هبوط في القيمة المثبتة؛ و
(5) أي زيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناشئ عن مرور الوقت؛ و
(6) التغيرات الأخرى.

ب. القيمة الاسمية للقروض في نهاية الفترة؛ و
ج. غرض وشروط الأنواع المختلفة من القروض؛ و
د. افتراضات التقييم.

طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية

38. **على الجهة الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقويم طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها الجهة في نهاية فترة القوائم المالية.**

39. تركز الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات 40-49 على المخاطر التي تنشأ عن الأدوات المالية وكيف تمت إدارتها. وتتضمن هذه المخاطر عادة، على سبيل المثال لا الحصر، مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، ومخاطر السوق.

الإفصاحات النوعية

40. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي بالنسبة لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:
أ. التعرض للمخاطر وكيف تنشأ؛ و
ب. أهداف، سياسات، وعمليات إدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛ و
ج. أي تغيرات في البند (أ) أو البند (ب) عن الفترة السابقة.

الإفصاحات الكمية

41. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي بالنسبة لكل نوع من المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية:
أ. ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطرة في نهاية فترة القوائم المالية. ويجب أن يستند هذا الإفصاح إلى المعلومات التي تُقدم داخليًا إلى كبار موظفي الإدارة بالجهة (كما هم معرفون في معيار المحاسبة للقطاع العام 20، *الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة*)، على سبيل المثال، الهيئة الحاكمة[1] أو الرئيس التنفيذي[2] للجهة.
ب. الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات 43-49، إلى الحد الذي لم يتضمنه البند (أ)، ما لم تكن المخاطرة غير ذات أهمية نسبية (انظر الفقرات 45 – 47 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1 للاطلاع على مناقشة حول الأهمية النسبية).
ج. حالات تركيز المخاطر إذا لم تكن ظاهرة من البندين (أ) و(ب).

42. إذا كانت البيانات الكمية المُفصَح عنها في نهاية فترة القوائم المالية غير معبرة عن تعرض الجهة للمخاطر خلال الفترة، فيجب على الجهة تقديم معلومات إضافية معبرة.

مخاطر الائتمان

43. على الجهة الإفصاح عما يلي بالنسبة لكل فئة من فئات الأدوات المالية:
أ. المبلغ الذي يعبر بأفضل شكل عن أقصى درجة تعرض لمخاطر الائتمان في نهاية فترة القوائم المالية بدون الأخذ في الاعتبار أي ضمان رهني محتفظ به أو تعزيزات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال، اتفاقيات المعاوضة غير المؤهلة للمقاصة حسب معيار المحاسبة للقطاع العام 28)؛ و

---

[1] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "الهيئة الحاكمة".
[2] في سياق جهات القطاع العام في المملكة، المنصب المعادل لهذا المنصب هو الوزير، أو المحافظ، أو المدير العام، بحسب طبيعة الجهة.

ب. فيما يتعلق بالمبلغ المفصح عنه في البند (أ)، وصف للممتلكات المحتفظ بها كضمان رهني وتعزيزات الائتمان الأخرى؛ و
ج. معلومات حول الجودة الائتمانية للأصول المالية التي لم تتجاوز موعد استحقاقها ولم تهبط قيمتها؛ و
د. القيمة الدفترية للأصول المالية التي كان من الممكن تجاوز موعد استحقاقها أو هبوط قيمتها والتي أعيد التفاوض بشأن شروطها.

الأصول المالية التي إما تجاوزت موعد استحقاقها أو هبطت قيمتها

44. يجب على الجهة الإفصاح عما يلي لكل فئة من فئات الأصول المالي:
أ. تحليل لعمر الأصول المالية التي تجاوزت موعد استحقاقها في نهاية فترة القوائم المالية ولكن لم تهبط قيمتها؛ و
ب. تحليل للأصول المالية التي يتم تحديد أنها قد هبطت قيمتها بشكل فردي كما في نهاية فترة القوائم المالية، بما في ذلك العوامل التي أخذتها الجهة في الاعتبار عند تحديد أن هذه الأصول المالية قد هبطت قيمتها؛ و
ج. بالنسبة للمبالغ المُفْصَح عنها في (أ) و(ب)، وصف للضمان الرهني الذي تحتفظ به الجهة كضمان وتعزيزات الائتمان الأخرى، وتقدير قيمها العادلة، ما لم يكن ذلك غير عملي.

الضمان الرهني والتعزيزات الائتمانية الأخرى التي تم الحصول عليها

45. عندما تحصل الجهة على أصول مالية أو غير مالية خلال الفترة بامتلاك الضمان الرهني الذي تحتفظ به كضمان أو اللجوء إلى تعزيزات ائتمانية أخرى (على سبيل المثال الضمانات)، وكانت هذه الأصول تستوفي ضوابط الإثبات في المعايير الأخرى، فإن يجب على الجهة الإفصاح عما يلي:
أ. طبيعة الأصول التي تم الحصول عليها وقيمتها الدفترية؛ و
ب. عندما لا تكون الأصول قابلة للتحويل بسهولة للنقد، سياساتها لاستبعاد مثل هذه الأصول أو استخدامها في عملياتها.

مخاطر السيولة

46. على الجهة الإفصاح عما يلي:
أ. تحليل لتاريخ الاستحقاق المتعلق بالالتزامات المالية غير المشتقة (المتضمنة عقود الضمان المالي الصادرة) يبين تواريخ الاستحقاقات التعاقدية المتبقية.
ب. تحليل لتاريخ الاستحقاق المتعلقة بالالتزامات المالية المشتقة. ويجب أن يتضمن تحليل تاريخ الاستحقاق تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية لتلك الالتزامات المالية المشتقة التي تعتبر تواريخ الاستحقاق التعاقدية لها ضرورية لفهم توقيت التدفقات النقدية (انظر فقرة إرشادات التطبيق 14).
ج. وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة الملازمة للبندين (أ) و(ب).

مخاطر السوق

تحليل الحساسية

47. ما لم تلتزم الجهة بالفقرة 48، فإنه يجب عليها الإفصاح عما يلي:
أ. تحليل حساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض لها الجهة في نهاية فترة القوائم المالية، مبينًا كيف كان سيتأثر الفائض أو العجز وصافي الأصول/ حقوق الملكية بسبب التغيرات في متغير المخاطر ذي العلاقة والتي كانت ممكنة بشكل معقول في ذلك التاريخ؛ و
ب. الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛ و
ج. التغيرات عن الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

48. إذا قامت الجهة بإعداد تحليل الحساسية، مثل القيمة المعرضة للمخاطر، والذي يعكس الارتباط بين متغيرات المخاطر (على سبيل المثال، أسعار الفائدة وأسعار الصرف) واستخدمته لإدارة المخاطر المالية، فإنه يمكنها استخدام تحليل الحساسية هذا بدلًا من التحليل المحدد في الفقرة 47. ويجب على

الجهة كذلك الإفصاح عما يلي:

أ. شرح للطريقة المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية، والحدود والافتراضات الرئيسة التي ترتكز عليها البيانات المقدمة؛ و

ب. شرح لهدف الطريقة المستخدمة وللحدود التي قد تنتج عنها معلومات لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والالتزامات ذات العلاقة.

الإفصاحات عن مخاطر السوق الأخرى

49. عندما تكون تحليلات الحساسية المُفْصَح عنها وفقاً للفقرة 47 أو الفقرة 48 غير معبرة عن المخاطر الملازمة لأداة مالية ما (على سبيل المثال، لأن التعرض للمخاطر في نهاية السنة لا يعكس التعرض لها خلال السنة)، فإنه على الجهة الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب اعتقادها أن تحليلات الحساسية غير معبرة عن هذه المخاطر.

تاريخ السريان وأحكام انتقالية

50. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

51. **لا يجوز للجهة أن تطبق هذا المعيار قبل ....، ما لم تطبق أيضاً معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29.**

52. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ قبل ....، فليس مطلوباً أن تقدم معلومات مقارنة للإفصاحات التي تتطلبها الفقرات 38-49 عن طبيعة ومدى المخاطر الناشئة من الأدوات المالية.

52(أ). **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 30].**

52(ب). **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 30].**

52(ج). **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 30].**

52(د). **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 30].**

52(هـ). **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 30].**

53. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 15 (2001)

54. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 30].

معيار المحاسبة للقطاع العام 31

"الأصول غير الملموسة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*، في الفقرات 1-133. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 31 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*، أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 31 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 31 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم تناولها على وجه التحديد في معيار آخر. ويتطلب هذا المعيار من الجهة إثبات الأصل غير ملموس فقط عندما تستوفى ضوابط محددة. ويحدد المعيار أيضاً كيفية قياس القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة، ويتطلب إفصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة.**

3. **يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة باستثناء:**
   أ. **الأصول غير الملموسة التي تقع ضمن نطاق معيار آخر؛ و**
   ب. **الأصول المالية، كما عرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*؛ و**
   ج. **إثبات وقياس أصول الاستكشاف والتقييم (أُنظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول استكشاف الموارد المعدنية وتقويمها)؛ و**
   د. **الإنفاق على تطوير واستخراج المعادن، النفط، الغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المماثلة؛ و**
   ه. **[حذفت].**
   و. **[حذفت].**
   ز. **الصلاحيات والحقوق التي تمنحها الأنظمة، الدستور، أو ما يماثلها؛ و**
   ح. **الأصول الضريبية المؤجلة (أُنظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل)؛ و**
   ط. **تكاليف الاقتناء المؤجلة، والأصول غير الملموسة، الناشئة عن حقوق تعاقدية لمؤمّن بموجب عقود تأمين تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين. وفي الحالات التي لا يحدد فيها معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة متطلبات إفصاح محددة لتلك الأصول غير الملموسة، تطبق متطلبات الإفصاح في هذا المعيار على تلك الأصول غير الملموسة؛ و**
   ي. **[حذفت].**
   ك. **فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة التراثية، تنطبق متطلبات الإفصاح في الفقرات 117-127 على تلك الأصول التراثية التي تم إثباتها.**

4. [حذفت].

5. [حذفت].

6. إذا حدد معيار محاسبة للقطاع العام آخر كيفية المحاسبة عن نوع محدد من الأصول غير الملموسة، فإنه يجب على الجهة أن تطبق ذلك المعيار بدلًا من هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، لا ينطبق هذا المعيار على:
   أ. الأصول غير الملموسة المُحتفظ بها من قبل الجهة للبيع في السياق المعتاد للأعمال (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 11، *عقود الإنشاء*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*)؛ و
   ب. عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*؛ و
   ج. الأصول التي تنشأ عن منافع الموظفين (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*)؛ و
   د. الأصول المالية كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 28. ولقد تم تناول إثبات وقياس

بعض الأصول المالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*، معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*؛ و

هـ. الإثبات والقياس الأولي لأصول امتياز تقديم الخدمات التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح*. مع ذلك، ينطبق هذا المعيار على القياس والإفصاح اللاحق لهذه الأصول؛ و

و. الشهرة (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*).

7. قد تُضمن بعض الأصول غير الملموسة في، أو على، كيان مادي مثل قرص مدمج (في حالة برامج الحاسب الآلي)، وثيقة نظامية (في حالة ترخيص أو براءة اختراع)، أو فيلم. وعند تحديد ما إذا كان ينبغي معالجة الأصل الذي يتضمن عناصر غير ملموسة وملموسة معاً بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات* أو على أنه أصل غير ملموس بموجب هذا المعيار، تستخدم الجهة الحكم المهني لتقدير أي عنصر يُعد أكثر أهمية. فعلى سبيل المثال، يُعد برنامج الملاحة للطائرات جزءًا من الطائرة وتعالج كعقارات، آلات ومعدات. وتنطبق المعالجة ذاتها على نظام التشغيل لحاسب آلي. وعندما لا يكون البرنامج جزءً لا يتجزأ من الحاسب الآلي ذي العلاقة، فإنه يُعالج على أنه أصل غير ملموس.

8. ينطبق هذا المعيار، من بين أشياء أخرى، على الإنفاق على أنشطة الإعلان، التدريب، الإعداد والتجهيز للتشغيل، البحث، والتطوير. وتُوجه أنشطة البحث والتطوير إلى تطوير المعرفة. بناءً عليه، وبالرغم من أنه قد ينتج عن هذه الأنشطة أصل له كيان مادي (مثل نموذج أولي)، فإن العنصر المادي للأصل يُعد ثانويًا لمكونه غير الملموس، أي المعرفة الكامنة فيه.

9. في حالة عقد الإيجار التمويلي، قد يكون الأصل الرئيس إما ملموساً أو غير ملموس. بعد الإثبات الأولي، يقوم المستأجر بالمحاسبة عن الأصل غير الملموس المُحتفظ به بموجب عقد إيجار تمويلي وفق هذا المعيار. وتُستثنى الحقوق بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصورة المتحركة، التسجيلات المرئية، المسرحيات، المخطوطات، براءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر من نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

10. قد تحدث استثناءات من نطاق معيار ما عندما تكون الأنشطة أو المعاملات متخصصة إلى حد بعيد بحيث ينشأ عنها مسائل محاسبية قد يلزم التعامل معها بطريقة مختلفة. تنشأ مثل تلك القضايا عند المحاسبة عن الإنفاق على استكشاف أو تطوير واستخراج النفط والغاز ورواسب المعادن في الصناعات الاستخراجية وفي حالة عقود التأمين. بناءً عليه، لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على مثل تلك الأنشطة والعقود. مع ذلك، ينطبق هذا المعيار على الأصول غير الملموسة الأخرى المُستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي)، والنفقات الأخرى التي يتم تكبدها (مثل تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل)، في الصناعات الاستخراجية، أو من قبل المؤّمنين.

الأصول التراثية غير الملموسة

11. لا يتطلب هذا المعيار من الجهة إثبات الأصول التراثية غير الملموسة التي قد تستوفي تعريف الأصول غير الملموسة وضوابط إثباتها. وإذا قامت الجهة بإثبات الأصول التراثية غير الملموسة، فيجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذا المعيار، ويجوز لها، ولكنها غير مطالبة، بأن تطبق متطلبات القياس الواردة في هذا المعيار.

12. توصف بعض الأصول غير الملموسة على أنها أصول تراثية غير ملموسة بسبب أهميتها الثقافية والبيئية والتاريخية. وتشمل الأمثلة على الأصول التراثية غير الملموسة تسجيل الأحداث التاريخية الهامة وحقوق استخدام صورة شخصية عامة مهمة، على سبيل المثال، على طابع بريدي أو قطع النقد.

غالباً ما تظهر الأصول التراثية غير الملموسة خصائص معينة، بما فيها الخصائص التالية (رغم أن هذه الخصائص ليست مقتصرة على هذه الأصول):

أ. من غير المرجح أن تنعكس قيمتها الثقافية والبيئية والتاريخية بالكامل كقيمة مالية مبنية على سعر السوق فقط؛ و

ب. قد تفرض التزامات نظامية و/ أو تشريعية حظراً أو قيوداً صارمة على استبعادها بالبيع؛ و

ج. قد تزداد قيمتها مع الوقت؛ و

د. من الصعب تقدير أعمارها الإنتاجية والتي قد تمتد في بعض الحالات إلى مئات السنين.

13. قد تمتلك جهات قطاع العام ممتلكات ضخمة من الأصول التراثية غير الملموسة التي أُقْتُنيت على مدى سنوات عديدة وبوسائل متعددة، بما فيها الشراء، الهبات، الوصايا، والمصادرة. ونادراً ما يُحْتَفَظ بهذه الأصول بسبب قدرتها على توليد التدفقات النقدية الداخلة، وقد يكون هناك عقبات نظامية أو اجتماعية لاستخدامها في هذه الأغراض.

14. يكون لبعض الأصول التراثية غير الملموسة منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة عدا قيمتها التراثية مثل رسوم الامتياز المدفوعة للجهة مقابل استخدام تسجيل تاريخي. في هذه الحالات، يجوز إثبات الأصول التراثية غير الملموسة وقياسها بنفس الأساس التي تقاس به البنود الأخرى للأصول غير الملموسة المولدة للنقد. وبالنسبة للأصول التراثية غير الملموسة الأخرى، تكون منافعها الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة مقتصرة على خصائصها التراثية. ويمكن أن يؤثر وجود كلٍّ من المنافع الاقتصادية المستقبلية والخدمات المتوقعة على اختيار أساس القياس.

15. تتطلب متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرات 117-124 من الجهة تقديم إفصاحات عن الأصول غير الملموسة المثبتة. لذلك، تُطالب الجهات التي تثبت أصول تراثية غير ملموسة الإفصاح بشأن تلك الأصول عن أمور مثل:

أ. أساس القياس المستخدم؛ و

ب. طريقة الاستنفاد المستخدمة، إن وجد؛ و

ج. إجمالي القيمة الدفترية؛ و

د. مجمع الاستنفاد في نهاية الفترة، إن وجد؛ و

ه. مطابقة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة تظهر مكونات معينة لها.

تعريفات

16. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>الاستنفاد</u> هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس على مدى عمره الإنتاجي.

<u>القيمة الدفترية</u> هي المبلغ الذي يثبت به الأصل بعد خصم أي مجمع استنفاد ومجمع خسائر هبوط القيمة للأصل.

<u>التطوير</u> هو تطبيق نتائج أبحاث أو معرفة مكتسبة أخرى على خطة أو تصميم من أجل إنتاج مواد، أجهزة، منتجات، عمليات، نظم أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

<u>أصل غير ملموس</u> هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له وجود مادي.

<u>البحث</u> هو دارسة مبتكرة ومخططة يتم القيام بها بهدف اكتساب وفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى

نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

الأصول غير الملموسة

17. تنفق الجهات عادة موارد، أو تتكبد التزامات، عند اقتناء موارد غير ملموسة، أو عند تطويرها، صيانتها، أو تحسينها مثل المعرفة العلمية أو التقنية، تصميم وتطبيق عمليات أو نظم جديدة، التراخيص، الملكية الفكرية، والعلامات التجارية (بما في ذلك أسماء العلامة وعناوين النشر). ومن الأمثلة الشائعة للبنود المشمولة بهذه العناوين العريضة برامج الحاسب الآلي، براءات الاختراع، حقوق التأليف والنشر، أفلام الصورة المتحركة، قوائم مستخدمي الخدمة، تراخيص الصيد المقتناة، حصص الاستيراد المقتناة، والعلاقات مع مستخدمي الخدمة.

القابلية للتحديد

18. لا تستوفي جميع البنود الموضحة في الفقرة 17 تعريف الأصل غير الملموس، أي القابلية للتحديد والسيطرة على مورد ووجود منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة. وعندما لا يستوفي بند يقع ضمن نطاق هذا المعيار تعريف الأصل غير الملموس، تُثبت النفقات اللازمة لاقتنائه أو لتوليده داخلياً كمصروف عند إنفاقها. وبالرغم من ذلك، عندما يُقتنى البند ضمن عملية استحواذ فإنه يشكل جزءًا من الشهرة المثبتة في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة 66).

18أ. يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد، وذلك للتفرقة بينه وبين الشهرة. وتُعد الشهرة المُثبتة ضمن عملية اقتناء أصلاً يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى مُقتناة ضمن عملية الاستحواذ والتي لا تحدد بشكل منفرد ولا تُثبت بشكل منفصل. وقد تنتج المنافع الاقتصادية المستقبلية عن التفاعل بين الأصول المقتناة القابلة للتحديد أو عن الأصول التي لا تُؤهل بشكل منفرد للإثبات في القوائم المالية.

19. **يكون الأصل قابلاً للتحديد عندما يتوافر أي مما يلي:**

أ. **يكون الأصل قابلاً للفصل، أي يمكن فصله عن الجهة أو يُجتزأ منها وأن يُباع، يحوّل، يرخص، يُؤجر، أو يُبادل، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت الجهة تنوي عمل ذلك أم لا؛ أو**

ب. **ينشأ عن ترتيبات ملزمة (حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى)، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن الجهة أو عن حقوق والتزامات أخرى.**

20. لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو الترتيب الذي يُوجِد حقوقاً للأطراف والتزامات عليهم مثلما لو كان في شكل عقد.

السيطرة على الأصل

21. تسيطر الجهة على أصل عندما يكون لديها السلطة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المتدفقة من المورد الأساس ولتقييد حصول الآخرين على تلك المنافع أو الخدمات المتوقعة. وتنبع قدرة الجهة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة من الأصل غير الملموس عادةً من الحقوق النظامية التي تكون واجبة النفاذ في محكمة نظامية. وفي غياب الحقوق النظامية، يكون الإظهار على السيطرة أكثر صعوبة. وبالرغم من ذلك، لا يُعد وجوب النفاذ النظامي للحق شرطاً أساس للسيطرة نظراً لأن الجهة قد تكون قادرة أن تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة بطريقة أخرى.

22. قد تنشأ عن المعرفة العلمية أو التقنية منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة. وتسيطر الجهة على تلك المنافع أو الخدمات المتوقعة عندما تكون المعرفة، على سبيل المثال، محمية بموجب حقوق نظامية مثل حقوق التأليف والنشر، أو بموجب تقييد باتفاق تجاري (حيثما يكون مسموحاً به)، أو بموجب إلزام نظامي للموظفين بالحفاظ على السرية.

23. قد يكون لدى الجهة فريق من الموظفين المهرة وقد تكون قادرة على تحديد مهارات إضافية للموظفين تؤدي إلى منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات المتوقعة من التدريب. وقد تتوقع الجهة أيضاً أن الموظفين سوف يستمرون في إتاحة مهاراتهم للجهة. وبالرغم من ذلك، يكون للجهة عادة سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الناشئة عن فريق من الموظفين المهرة وعن التدريب لكي تستوفي تلك العناصر تعريف الأصل غير الملموس. لسبب مشابه، من غير المحتمل أن تستوفي موهبة إدارية أو فنية محددة تعريف الأصل غير الملموس، مالم تكن محمية بموجب حقوق نظامية لاستخدامها وللحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة منها، وتستوفي أيضاً الأجزاء الأخرى من التعريف.

24. قد يكون لدى الجهة ملف لمستخدمي خدماتها أو معدل نجاحها في الوصول إلى المستخدمين المستهدفين من خدمتها، ونظراً لجهودها في بناء علاقات مع مستخدمي خدماتها، تتوقع أن المستخدمين سوف يستمرون في استخدام خدماته. وبالرغم من ذلك، وفي غياب حقوق نظامية للحماية، أو غياب طرق أخرى للسيطرة على العلاقات مع مستخدمي الخدمات أو ولاء المستخدمين، عادة ما يكون للجهة سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية المتوقعة أو الخدمات المتوقعة من العلاقات مع مستخدمي الخدمات وولائهم لبعض البنود (على سبيل المثال، ملف مستخدمي الخدمات، الأنصبة من السوق أو معدل نجاح الخدمات، العلاقات مع، أو الولاء، مستخدمي الخدمات) بحيث تستوفي تلك البنود تعريف الأصول غير الملموسة. وفي غياب حقوق نظامية لحماية هذه العلاقات، توفر المعاملات التبادلية لنفس العلاقات غير التعاقدية مع العملاء أو ما شابهها (بخلاف التي تُعد جزءً من عملية الاستحواذ) دليلاً على أن الجهة مع ذلك قادرة على أن تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المتدفقة من العلاقات مع مستخدمي الخدمات. ونظراً لأن مثل تلك المعاملات التبادلية توفر أيضاً دليلاً على أن العلاقات مع مستخدمي الخدمات قابلة للانفصال، فإن هذه العلاقات تستوفي تعريف الأصل غير الملموس.

المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة

25. قد تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة المتدفقة من أصل غير ملموس إيراداً من بيع منتجات أو خدمات، توفير في التكلفة، أو منافع أخرى ناتجة عن استخدام الأصل من قبل الجهة. فعلى سبيل المثال، استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج أو تقديم الخدمات قد يخفض من تكاليف الإنتاج أو الخدمة المستقبلية أو تحسين تقديم الخدمات بدلاً من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية (على سبيل المثال، نظام إلكتروني يسمح للمواطنين بتجديد رخص القيادة بسرعة أكبر إلكترونياً، ليؤدي إلى انخفاض عدد موظفي المكاتب اللازمين لأداء هذه المهمة مع زيادة سرعة إنهاء المعاملة).

الإثبات والقيـاس

26. يتطلب إثبات بند على أنه أصل غير ملموس من الجهة أن تدلل على أن البند يستوفي:
أ. تعريف الأصل غير الملموس (انظر الفقرات 17–25)؛ و
ب. ضوابط الإثبات (انظر الفقرات 28–30).
تنطبق هذه المتطلبات على التكلفة المقاسة عند الإثبات (التكلفة في معاملة تبادلية أو على توليد أصل غير ملموس داخلياً، أو القيمة العادلة لأصل غير ملموس مقتنى من خلال معاملة غير تبادلية) وتلك التكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة إلى الأصل، إحلال جزء منه، أو صيانته.

26أ. تتناول الفقرات 32–39 تطبيق ضوابط الإثبات على الأصول غير الملموسة المُقتناة بشكل منفصل، وتتناول الفقرات 39(أ)–41 تطبيقها على الأصول غير الملموسة المقتناة ضمن عملية تجميع عمليات في القطاع العام. تتناول الفقرات 42–43 القياس الأولي للأصول غير الملموسة المُقتناة عن طريق معاملات غير تبادلية، تتناول الفقرات 44–45 مبادلات الأصول غير الملموسة، وتتناول الفقرات 46–48 معالجة الشهرة المُولَّدة داخلياً. تتناول الفقرات 49–65 الإثبات الأولي والقياس للأصول غير الملموسة المُولدة داخلياً.

27. من طبيعة الأصول غير الملموسة أنه، في كثير من الحالات، لا توجد إضافات لمثل هذا الأصل أو استبدال لجزء منها. وفقاً لذلك، على الأرجح أن تحافظ معظم النفقات اللاحقة على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة أو الخدمات المتوقعة الكامنة في أصل غير ملموس موجود، بدلاً من أن تستوفي تعريف الأصل غير الملموس وضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، غالباً ما يكون من الصعب أن تُنسب النفقات اللاحقة بشكل مباشر إلى أصل غير ملموس معين عوضاً عن عمليات الجهة ككل. وبناءً عليه، فإنه من النادر جداً أن تُثبت ضمن القيمة الدفترية لأصل نفقات لاحقة متكبَّدة بعد الإثبات الأولي لأصل غير ملموس مُقتَنًى أو بعد اكتمال أصل غير ملموس مُوَلَّد داخلياً. اتساقاً مع الفقرة 61، عادةً تُثبت ضمن الفائض أو العجز النفقات اللاحقة على العلامات، مسميات الصحف، عناوين النشر، قوائم مستخدمي الخدمات، والبنود المشابهة في الجوهر (سواء مقتناة من الخارج أم مُولدة داخلياً) عند تكبدها. وذلك نظراً لأنه لا يمكن تمييز مثل هذه النفقات عن نفقات تطوير عمليات الجهة ككل.

28. **يجب أن يُثبَت الأصل غير الملموس فقط عندما:**
أ. يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة أو الخدمات المتوقعة من الأصل؛ و
ب. يمكن قياس تكلفة الأصل أو القيمة العادلة للأصل بموثوقية[1].

1 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

29. **يجب على الجهة تقدير احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة يمكن دعمها والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة من الظروف الاقتصادية التي سوف توجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل.**

30. تستخدم الجهة الحكم المهني لتقدير درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي تعود إلى استخدام الأصل وذلك على أساس الأدلة المتاحة في وقت الإثبات الأولي، مع إعطاء وزن أكبر للأدلة الخارجية.

31. **يجب قياس التكلفة الأولية الأصل غير الملموس بالتكلفة وفق الفقرات 32-43. عندما يُقتنى أصل غير ملموس عن طريق عملية غير تبادلية يجب قياس التكلفة الأولية في تاريخ الاقتناء بالقيمة العادلة في ذلك التاريخ.**

الاقتناء المنفصل

32. عادة، سوف يعكس السعر الذي تدفعه جهة لتقتني أصلاً غير ملموس بشكل منفصل التوقعات بشأن احتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة أو الخدمات المتوقعة الكامنة في الأصل سوف تتدفق إلى الجهة. وبعبارة أخرى، تتوقع الجهة أن يكون هناك تدفقاً داخلاً من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة، حتى عندما يكون هناك عدم تأكد بشأن توقيت التدفق الداخل، أو مبلغه. وبناءً عليه، يُعد شرط الإثبات المتعلق بالاحتمالية والوارد في الفقرة 28(أ) مُستوفى دائماً للأصول غير الملموسة التي تُقتنى بشكل منفصل.

33. بالإضافة إلى ذلك، يمكن عادةً قياس تكلفة الأصل غير الملموس المُقتنى بشكل منفصل بشكل موثوق. ويكون هذا هو الحال بشكل خاص عندما يكون مقابل الشراء على شكل نقد أو أصول نقدية أخرى.

34. تشمل تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم اقتناؤه بشكل منفصل:
    أ. سعر شرائه، بما في ذلك رسوم الاستيراد والضرائب على المشتريات غير الممكن استيرادها، بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات؛ و
    ب. أي تكلفة تعزى إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

35. من أمثلة التكاليف التي تعود بشكل مباشر إلى الأصل:
    أ. تكاليف منافع الموظفين (كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 39) والتي تنشأ بشكل مباشر عن تجهيز الأصل ليكون في حالة صالحة للعمل؛ و
    ب. الأتعاب المهنية التي تنشأ بشكل مباشر عن تجهيز الأصل ليكون في حالة صالحة للعمل؛ و
    ج. تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم.

36. من أمثلة النفقات التي لا تُعد جزءًا من تكلفة الأصل غير الملموس:
    أ. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف أنشطة الإعلان والترويج)؛ و
    ب. تكاليف مباشرة الأعمال في موقع جديد أو مع فئة جديدة من المستخدمين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛ و
    ج. التكاليف الإدارية والعمومية الإضافية الأخرى.

37. يتوقف إثبات التكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل بالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. وبناءً عليه، لا تُدرج التكاليف المُتَكبدة في استخدام أصل غير ملموس أو نقله من مكان إلى آخر ضمن القيمة الدفترية لذلك الأصل. فعلى سبيل المثال، لا تُدرج التكاليف التالية ضمن القيمة الدفترية للأصل غير الملموس:
    أ. التكاليف التي تم تكبدها بينما الأصل قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة ولم يُستخدم بعد؛ و

ب. عجز التشغيل الأولي، مثل تلك المتكبدة إلى أن ينمو الطلب على منتجات الأصل.

38. تحدث بعض العمليات المتعلقة بتطوير أصل غير ملموس، ولكنها لا تُعد ضرورية لجعل الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. قد تحدث هذه العمليات العرضية قبل أو أثناء أنشطة التطوير. ونظراً لأن العمليات العرضية لا تُعد ضرورية لجعل الأصل بالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، فإن دخل العمليات العرضية والمصروفات المتعلقة بها تُثبت مباشرة ضمن الفائض أو العجز، وتُضمن في تصنيفات الإيراد والمصروف المتعلقة بها.

39. إذا أُجِّلَ الدفع مقابل أصل غير ملموس لما يتجاوز آجال الائتمان العادية، فإن تكلفة الأصل هي مُعادل السعر النقدي. ويُثبت الفرق بين ما يعادل السعر النقدي ومجموع المدفوعات على أنه مصروف فائدة على مدى فترة الائتمان، ما لم يُرسمل وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 5، *تكاليف الاقتراض*.

اقتناء أصل غير ملموس كجزء من استحواذ (تجميع عمليات في القطاع العام)

39أ. وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40، عندما يُقتنى أصل غير ملموس ضمن استحواذ، تكون تكلفة ذلك الأصل غير الملموس هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ. وسوف تعكس القيمة العادلة للأصل غير الملموس توقعات المشاركين في السوق في تاريخ الاستحواذ بشأن احتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة أو الخدمات الممكنة التي ينطوي عليها الأصل ستتدفق إلى الجهة. وبعبارة أخرى، تتوقع الجهة أن يكون هناك تدفقٌ داخلٌ من المنافع الاقتصادية أو الخدمات الممكنة، حتى عندما يكون هناك عدم تأكد بشأن توقيت التدفق الداخل، أو مبلغه. وبناءً عليه، يُعد ضابط الإثبات المتعلق بالاحتمالية الوارد في الفقرة 28(أ)، مستوفى دائماً للأصول غير الملموسة المقتناة في عمليات استحواذ. وعندما يكون الأصل المُقتنى قابلاً للانفصال أو ينشأ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك حقوق ناشئة عن العقود أو حقوق نظامية أخرى) فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. ومن ثم يُعد ضابط القياس الموثوق، الوارد في الفقرة 28(ب)، مستوفى دائماً للأصول غير الملموسة المقتناة ضمن استحواذ.

39ب. تُثبت الجهة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ – بشكل منفصل عن الشهرة – أي أصل غير ملموس للعمليات المستحوذ عليها، بغض النظر عن ما إذا كان قد أُثْبِتَ الأصل من قبل العمليات المستحوذ عليها قبل الاستحواذ أم لا. ويعني هذا أن تُثبت الجهة المستحوذة مشروعاً جارياً للبحث والتطوير للعمليات المستحوذ عليها على أنه أصل – بشكل منفصل عن الشهرة – إذا استوفى المشروع تعريف الأصل غير الملموس. ويستوفي مشروع جار للبحث والتطوير للعمليات المستحوذ عليها تعريف الأصل غير الملموس عندما:

أ. يستوفي تعريف الأصل؛ و

ب. يكون قابلاً للتحديد، أي يكون قابلاً للانفصال أو ينشأ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك حقوق ناشئة عن عقود أو حقوق نظامية أخرى).

أصل غير ملموس مقتنى كجزء من استحواذ (تجميع عمليات في القطاع العام)

39ج. عندما يكون الأصل غير الملموس المُقتنى ضمن استحواذ قابلاً للانفصال أو ينشأ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك حقوق ناشئة عن عقود أو حقوق نظامية أخرى)، فإنه توجد معلومات كافية لقياس القيمة العادلة للأصل بموثوقية. وفي حال وجود نطاق من النتائج المحتملة باحتمالات مختلفة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس، فإن درجة عدم التأكد تدخل في قياس القيمة العادلة للأصل.

39د. قد يكون الأصل غير الملموس، المُقتنى ضمن استحواذ قابلاً للانفصال، ولكن – فقط – مع ترتيب ملزم ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد. وفي مثل هذه الحالات، تُثبت الجهة المستحوذة الأصل غير الملموس – بشكل منفصل عن الشهرة – ولكن مع البند ذي العلاقة.

39هـ. يمكن للجهة المستحوذة أن تُثبت مجموعة من الأصول غير الملموسة المتكاملة على أنها أصل واحد شريطة أن يكون للأصول المنفردة أعمار إنتاجية متماثلة. على سبيل المثال، يُستخدم مصطلح "العلامة التجارية" ومصطلح "اسم العلامة" – غالباً – على أنهما مرادفات للعلامات التجارية والعلامات الأخرى. وبالرغم من ذلك، فإن الأولى هي مصطلحات تسويقية عامة والتي تُستخدم – عادةً – للإشارة إلى مجموعة من الأصول المتكاملة مثل العلامة التجارية (أو علامة الخدمة) وما يتعلق بها من اسم تجاري، وصيغ، ووصفات وخبرة تقنية.

النفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير تحت التنفيذ تم اقتناؤه

40. **نفقات البحث أو التطوير التي:**
   أ. **تتعلق بمشروع بحث أو تطوير تحت التنفيذ مُقتَنًى بشكل منفصل أو ضمن الاستحواذ ومُثبَت على أنه أصل غير ملموس؛ و**
   ب. **تُتكَبَّد بعد اقتناء ذلك المشروع يجب المحاسبة عنها وفقاً للفقرات 52–60.**

41. إن تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 52–60 يعني أن النفقات اللاحقة على مشروع للبحث أو التطوير تحت التنفيذ مُقتَنًى بشكل منفصل أو ضمن اقتناء ومثبت على أنه أصل غير ملموس:
   أ. تُثبت على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات على البحث؛ و
   ب. تُثبت على أنها مصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات على التطوير والتي لا تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة 55 على أنها أصل غير ملموس؛ و
   ج. تُضاف إلى القيمة الدفترية لمشروع للبحث أو التطوير تحت التنفيذ تم اقتناؤه إذا كانت النفقات على التطوير تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في الفقرة 55.

أصول غير ملموسة مقتناة من خلال معاملات غير تبادلية

42. في بعض الحالات، قد يُقتنى أصل غير ملموس من خلال عملية غير تبادلية. وقد يحدث هذا عندما تقوم جهة قطاع عام أخرى بتحويل أصول غير ملموسة إلى جهة في عملية غير تبادلية كحقوق الهبوط بالمطار، تراخيص لتشغيل محطات الراديو أو التليفزيون، تصاريح أو حصص الاستيراد أو حقوق للحصول على موارد مقيدة أخرى. على سبيل المثال، قد يتنازل مواطن حائز على جائزة نوبل عن أوراقه الشخصية، بما في ذلك حقوق التأليف والنشر لمنشوراته إلى مركز المحفوظات الوطنية (جهات قطاع عام) في عملية غير تبادلية.

43. في ظل هذه الحالات، تكون تكلفة البند هي قيمته العادلة في تاريخ اقتنائه. ولأغراض هذا المعيار، يكون القياس عند إثبات أصل غير ملموس من خلال عملية غير تبادلية بقيمته العادلة يتسق مع متطلبات الفقرة 74، ولا يُعَدُّ إعادة تقييم. وعليه، تطبق متطلبات إعادة التقييم في الفقرة 74، والتفسيرات الداعمة في الفقرات 75–86 فقط عندما تختار جهة إعادة تقييم بند غير ملموس في فترات التقرير اللاحقة.

مبادلات الأصول

44. قد يُقتنى واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. ويشير النقاش التالي فقط إلى مبادلة أصل غير نقدي واحد بآخر، ولكنه ينطبق أيضاً على جميع المبادلات الموضحة في الجملة السابقة. وتُقاس تكلفة مثل هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة ما لم يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه بطريقة موثوقة. ويُقاس الأصل المُقتنى بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع الجهة أن تلغي إثبات الأصل المتنازل عنه في الحال. وإذا لم يُقاس الأصل المُقتنى بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تُقاس بالقيمة

الدفترية للأصل المُتنازل عنه.

45. تُحدد الفقرة 28(ب) أن شرط إثبات أصل غير ملموس هو أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية. ويكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي لا توجد له معاملات سوقية قابلة للمقارنة بموثوقية عندما:

أ. لا يكون التقلب في نطاق قياسات القيمة العادلة المعقولة مهم لذلك الأصل؛ أو

ب. يكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها في قياس القيمة العادلة.

فإذا كانت الجهة قادرة على قياس القيمة العادلة بموثوقية لأي من الأصل المُستلم أو الأصل المُتنازل عنه، عندها تستخدم القيمة العادلة للأصل المُتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المُستلم دليلًا أكثر وضوحاً.

الشهرة المولدة داخلياً

46. **لا يجوز أن تُثبت الشـهرة المُولدة داخليـاً على أنـها أصل.**

47. في بعض الحالات، تُتَكبَّد نفقات لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة، ولكن لا ينتج عنها نشأة أصل غير ملموس يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار. تلك النفقات هي شهرة مولدة داخلياً ولا يجوز إثباتها كأصل وتوصف مثل هذه النفقة غالباً بأنها تساهم في شهرة مولدة داخلياً. ولا تُثبت الشهرة المُولدة داخلياً على أنها أصل نظراً لأنها ليست مورداً قابلاً للتحديد (أي أنها ليست قابلة للانفصال ولا ينشأ عنها ترتيبات ملزمة، بما في ذلك حقوق ناشئة عن عقود أو حقوق نظامية أخرى مُسيطر عليه من قبل الجهة والذي يمكن قياس تكلفته بموثوقية).

48. يمكن للفروقات بين القيمة العادلة للجهة والقيمة الدفترية لصافي أصولها القابلة للتحديد في أي وقت أن تنطوي على عدد من العوامل التي تؤثر على القيمة العادلة للجهة. وبالرغم من ذلك، لا تمثل مثل تلك الفروق تكلفة الأصول غير الملموسة المسيطر عليها من قبل الجهة.

الأصول غير الملموسة المُولدة داخلياً

49. يكون من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس المُولد داخلياً مؤهلًا للإثبات بسبب مشاكل في:

أ. تحديد ما إذا كان ومتى يكون هناك أصلٌ قابلٌ للتحديد والذي سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة أو خدمات المتوقعة؛ و

ب. تحديد تكلفة الأصل بموثوقية. في بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة إنشاء أصل غير ملموس داخلياً عن تكلفة الاحتفاظ أو تعزيز شهرة الجهة المُولدة داخلياً أو تكلفة تشغيل العمليات اليومية.

وبناءً عليه، بالإضافة إلى الالتزام بالمتطلبات العامة للإثبات والقياس الأولي للأصل غير الملموس، فإن الجهة تطبق المتطلبات والإرشادات الواردة في الفقرات 50–65 على جميع الأصول غير الملموسة المُولدة داخلياً.

50. لتقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس المُولد داخلياً يستوفي ضوابط الإثبات، فإن الجهة تُصنف توليد الأصل إلى:

أ. مرحلة البحث؛ و

ب. مرحلة التطوير.

وعلى الرغم من تعريف مصطلحي "البحث" و"التطوير"، فإن لمصطلحي "مرحلة البحث" و"مرحلة التطوير" معنى أوسع لغرض هذا المعيار.

51. عندما لا تستطيع الجهة أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي لإنشاء أصل غير

ملموس، فإن الجهة تعالج الإنفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تُكُبِدَ فقط في مرحلة البحث.

مرحلة البحث

52. **لا يجوز أن يُثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن البحث (أو عن مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب أن يُثبت الإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) عند تكبده كمصروف.**

53. في مرحلة البحث لمشروع داخلي، لا تستطيع الجهة أن تدلل على وجود أصل غير ملموس والذي سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة أو خدمات متوقعة. وبناءً عليه، تُثبت هذه النفقات عند تكبدها كمصروف.

54. من أمثلة أنشطة البحث:
   أ. أنشطة تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة؛
   ب. البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو لمعرفة أخرى، وتقييمها والاختيار النهائي لها؛ و
   ج. البحث عن بدائل للمواد، الأجهزة، المنتجات، العمليات، النظم، أو الخدمات؛ و
   د. صياغة، تصميم، تقييم البدائل المحتملة من مواد، أجهزة، منتجات، عمليات، نظم، أو خدمات جديدة أو مُحسّنة، والاختيار النهائي لها.

مرحلة التطوير

55. **يجب أن يُثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن التطوير (أو عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط عندما تستطيع الجهة أن تدلل على جميع ما يلي:**
   أ. **الجدوى الفنية من استكمال الأصل غير الملموس بحيث يكون متاحاً للاستخدام أو للبيع؛ و**
   ب. **نيتها لاستكمال الأصل غير الملموس واستخدامه أو لبيعه؛ و**
   ج. **قدرتها على استخدام الأصل غير الملموس أو بيعه؛**
   د. **الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة أو الخدمات المتوقعة. ومن بين أمور أخرى، تستطيع الجهة أن تدلل على وجود سوق لمنتجات الأصل غير الملموس، أو للأصل غير الملموس ذاته، أو على فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيُستخدم داخلياً؛ و**
   ه. **مدى توفر الموارد الفنية، المالية والموارد الأخرى اللازمة لاستكمال التطوير واستخدام الأصل غير الملموس أو لبيعه؛ و**
   و. **قدرتها على قياس النفقات التي تعزى إلى الأصل غير الملموس خلال تطويره بموثوقية.**

56. في مرحلة التطوير لمشروع داخلي، تستطيع الجهة، في بعض الحالات، أن تحدد أصلاً غير ملموس وأن تدلل على أن الأصل سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة أو خدمات متوقعة. وذلك نظراً لأن مرحلة التطوير للمشروع تُعد متقدمة أكثر عن مرحلة البحث.

57. من أمثلة أنشطة التطوير:
أ. تصميم، إنشاء، واختبار نماذج أولية ونماذج ما قبل الإنتاج أو ما قبل الاستخدام؛ و
ب. تصميم أدوات، موجهات، وقوالب تنطوي على تقنية جديدة؛ و
ج. تصميم، إنشاء، وتشغيل مصنع أو عملية تجريبية حيث لا يكون على نطاق مُجدٍ اقتصادياً للإنتاج التجاري أو للاستخدام في تقديم الخدمات؛ و
د. تصميم، إنشاء، واختبار بديل مُختار من مواد، أجهزة، منتجات، عمليات، نظم، أو خدمات جديدة أو مُحسنة؛ و
ه. تكاليف المواقع على شبكة المعلومات وتكاليف تطوير البرامج.

58. لتُدلل على الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية المحتملة أو الخدمات متوقعة، تُقدر الجهة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ستكتسب من الأصل باستخدام المبادئ الواردة إما في معيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، أيهما ينطبق. فإذا كان الأصل سيولد منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة فقط بالاشتراك مع أصول أخرى، فإن الجهة تطبق مفهوم وحدات توليد النقد الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 26.

59. يمكن التدليل على توفر الموارد لاستكمال الأصل غير الملموس، استخدامه، والحصول على المنافع منه من خلال، على سبيل المثال، خطة تشغيل تظهر الموارد الفنية، المالية، والموارد الأخرى اللازمة وقدرة الجهة على تأمين تلك الموارد. وفي بعض الحالات، تدلل الجهة على توفر التمويل الخارجي من خلال الحصول على ما شير إلى استعداد مُقرض أو ممول لتمويل الخطة.

60. يمكن عادةً لنظم التكاليف بالجهة أن تقيس بموثوقية تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً، مثل الرواتب والنفقات الأخرى المُتكبَّدة لتأمين الشعارات، حقوق التأليف والنشر، التراخيص، أو تطوير برامج الحاسب الآلي.

61. **لا يجوز أن تُثبت العلامات التجارية، مسميات الصحف، عناوين النشر، قوائم مستخدمي الخدمة، والبنود المشابهة من حيث الجوهر المُولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.**

62. لا يمكن تمييز الإنفاق على العلامات، مسميات الصحف، عناوين النشر، قوائم مستخدمي الخدمة، والبنود المشابهة من حيث الجوهر المولدة داخليًا عن تكلفة تطوير عمليات الجهة ككل. وبناء عليه، لا تُثبت مثل تلك البنود على أنها أصول غير ملموسة.

تكلفة أصل غير ملموس مولد داخلياً

63. لغرض الفقرة 31، فإن تكلفة الأصل غير الملموس المُولد داخلياً هي مجموع النفقات المُتَكبَّدة من تاريخ استيفاء الأصل غير الملموس لأول مرة ضوابط الإثبات الواردة في الفقرات 28، 29، و55. وتمنع الفقرة 70 إعادة إثبات نفقات مُثبتة سابقاً على أنها مصروف.

64. تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المكوّن داخلياً جميع التكاليف التي تعزى بشكل مباشر والضرورية لإنشاء، إنتاج، وإعداد الأصل ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ومن أمثلة التكاليف التي تعزى مباشرة إلى الأصل:
أ. تكاليف المواد الخام والخدمات المُستخدمة أو المُستهلكة في توليد الأصل غير الملموس؛ و
ب. تكاليف منافع الموظفين (كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 39) الناشئة عن توليد الأصل غير الملموس؛ و
ج. رسوم تسجيل الحق النظامي؛ و
د. استنفاد براءات الاختراع والتراخيص التي تُستخدم لتوليد الأصل غير الملموس.

ويحدد معيار المحاسبة للقطاع العام 5 ضوابطً لإثبات الفائدة كأحد عناصر تكلفة الأصل المؤهل.

.65 لا يُعد ما يلي مكونات لتكلفة الأصل غير الملموس المُولد داخلياً:
أ. النفقات البيعية، الإدارية والعمومية الأخرى إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه النفقات بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام؛ و
ب. الخسائر المحددة نتيجة عدم الكفاءة والتشغيل الأولي المتكبدة قبل أن يحقق الأصل الأداء المخطط؛ و
ج. الإنفاق على تدريب الموظفين على تشغيل الأصل.

إثبات مصروف

.66 يجب أن يُثبت الإنفاق على البند غير الملموس عند تكبده على أنه مصروف، ما لم يكن:
أ. يشكل جزءًا من تكلفة أصل غير ملموس يستوفي ضوابط الإثبات (انظر الفقرات 26– 65)؛ أو
ب. يكن البند قد أُقتني في عملية استحواذ ولا يمكن إثباته على أنه أصل غير ملموس. وعندما يكون هذا هو الحال، فإنه يشكل جزءًا من المبلغ المثبت على أنه شُهرة في تاريخ الاستحواذ (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 40).

.67 في بعض الحالات، تُتَكَبد نفقات لتوفير منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة للجهة، لكن بدون أن يُقتَنَى أو يُنشَأ أصل غير ملموس أو أصل آخر يمكن إثباته. ففي حالة توريد سلع، تُثبت الجهة مثل تلك النفقات على أنها مصروف عندما يكون لها الحق في الحصول على السلع. وفي حالة تقديم خدمات، تُثبت الجهة النفقات على أنها مصروف عندما تتلقى الخدمات. على سبيل المثال، يُثبت الإنفاق على البحث عند تكبده كمصروف (انظر الفقرة 52)، باستثناء عندما يُقتنى كجزء من استحواذ. وتشمل الأمثلة الأخرى للنفقات التي تُثبت عند تكبدها كمصروف:
أ. الإنفاق على أنشطة الإعداد والتجهيز للتشغيل (تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل) ما لم يُدرج هذا الإنفاق في تكلفة بند من بنود العقارات، الآلات، والمعدات وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 17. وقد تتكون تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل من تكاليف التأسيس مثل التكاليف النظامية والسكرتارية المُتكبَّدة لتأسيس جهة ذات شخصية اعتبارية، والإنفاق لافتتاح مرفق أو عمل جديد (أي تكاليف ما قبل الافتتاح) أو الإنفاق لبدء عمليات جديدة أو إطلاق منتجات أو عمليات جديدة (أي تكاليف ما قبل التشغيل)؛ و
ب. الإنفاق على أنشطة التدريب؛ و
ج. الإنفاق على أنشطة الإعلان والترويج (بما في ذلك كتالوجات الطلب بالبريد)؛ و
د. الإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من جهة أو كلها.

.68 يكون للجهة الحق في الحصول على السلع عندما تمتلكها. وبالمثل، يكون لها الحق في الحصول على السلع عندما يتم تصنيعها من قبل المورد وفق أحكام عقد التوريد وتستطيع الجهة أن تطلب تسليمها في مقابل الدفع. ويتم الحصول على الخدمات عندما يتم أداؤها للجهة من قبل المورد وفقا لعقد وليس عندما تستخدمها الجهة لتقدم خدمة أخرى، على سبيل المثال، استخدامها لتقديم معلومات عن خدمة لمستخدمي تلك الخدمة.

.69 لا تمنع الفقرة 66 الجهة من أن تُثبِتَ مبلغًا مدفوعاً مقدماً على أنه أصل عندما يتم القيام بالدفع مقابل السلع مقدماً قبل حصول الجهة على حق الحصول على تلك السلع. وبالمثل، لا تمنع الفقرة 66 الجهة من أن تثبت مبلغًا مدفوعًا مقدماً على أنه أصل عند القيام بالدفع مقابل الخدمات مقدماً قبل تلقي الجهة لتلك الخدمات.

المصروفات السابقة التي لا تثبت كأصل

70. **لا يجوز في تاريخ لاحق أن يُثبت الإنفاق على بند غير ملموس والذي سبق أن أُثبِتَ بشكل أولي على أنه مصروف بموجب هذا المعيار على أنه جزء من تكلفة أصل غير ملموس.**

القياس اللاحق

71. **يجب على الجهة أن تختار إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة 73 أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة 74 كسياساتها المحاسبية. وعندما تتم المحاسبة عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم، فإنه يجب المحاسبة أيضاً عن جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام نفس النموذج، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشط لتلك الأصول.**

72. فئة من الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه في عمليات الجهة. ويُعاد تقييم البنود ضمن مجموعة الأصول غير الملموسة بشكل متزامن لتجنب إعادة التقييم الاختياري للأصول والتقرير عن مبالغ في القوائم المالية تعبر عن خليط من التكاليف والتقييم في تواريخ مختلفة.

نموذج التكلفة

73. **بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع استنفاد وأي مجمع خسائر هبوط القيمة.**

نموذج إعادة التقييم

74. **بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بمبلغ إعادة التقييم، وهو قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي مجمع استنفاد لاحق. ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار، فإنه يجب قياس القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط. ويجب إجراء إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث لا تختلف القيمة الدفترية للأصل بشكل مهم عن قيمته العادلة في تاريخ القوائم المالية.**

75. لا يسمح نموذج إعادة التقييم بـ:
    أ. إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم تُثبت سابقاً على أنها أصول؛ أو
    ب. الإثبات الأولي للأصول غير الملموسة بمبالغ بخلاف التكلفة.

76. يطبق نموذج إعادة التقييم بعد أن يُثبت الأصل بشكل أولي بالتكلفة. وبالرغم من ذلك، عندما يُثبت جزء فقط من تكلفة أصل غير ملموس على أنه أصل نظراً لأن الأصل لم يستوفِ ضوابط الإثبات حتى مرحلة ما خلال العملية (انظر الفقرة 63)، فإنه قد يُطبق نموذج إعادة التقييم على ذلك الأصل بالكامل. وقد يطبق نموذج إعادة التقييم أيضاً على الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه خلال معاملة غير تبادلية (انظر الفقرات 42-43).

77. من غير الشائع وجود سوق نشط للأصل غير الملموس، بالرغم من أنه قد يحدث. فعلى سبيل المثال، في بعض الدول، قد يوجد سوق نشط للفئات المتجانسة من التراخيص أو الحصص الإنتاجية القابلة للتحويل بحرّية والتي اقتنتها الجهة من جهة أخرى. مع ذلك، لا يمكن أن يوجد سوق نشط للعلامات، مسميات الصحف، حقوق النشر للموسيقى والأفلام، براءات الاختراع، أو العلامات التجارية، نظراً لأن كل أصل من هذه الأصول فريد من نوعه. أيضاً، بالرغم من أن الأصول غير الملموسة تُشترى وتُباع، فإنه يتم التفاوض حول العقود بين مشترين وبائعين فرديين، كما أن المعاملات غير متكررة نسبياً. ولهذه الأسباب، فإن السعر المدفوع لأحد الأصول قد لا يوفر دليلاً كافياً على القيمة العادلة لأصل آخر. علاوة على ذلك، لا تكون الأسعار غالباً متاحة للعموم.

78. يعتمد تكرار إعادة التقييم على تقلب القيم العادلة للأصول غير الملموسة محل إعادة التقييم. فعندما

تختلف القيمة العادلة للأصل المُعاد تقييمه بشكل هام عن قيمته الدفترية، فإنه من الضروري إجراء إعادة تقييم إضافية. وقد تعاني بعض الأصول غير الملموسة من تقلبات كبيرة في القيمة العادلة، وبالتالي تتطلب إعادة تقييم سنوية. وتعتبر إعادة التقييم المتكررة غير ضرورية فقط للأصول غير الملموسة التي تكون التحركات في قيمتها العادلة غير مهمة.

79. عندما يعاد تقييم الأصل غير الملموس، فإن القيمة الدفترية لهذا الأصل تُعَدَّل إلى المبلغ المعاد تقييمه. وفي تاريخ إعادة التقييم، يُعالَج الأصل بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ. تعديل إجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقييم القيمة الدفترية للأصل. على سبيل المثال، قد يُعَدَّل إجمالي القيمة الدفترية بالرجوع إلى بيانات سوقية ممكن رصدها قد يُعادُ عرضها بشكل تناسبي مع التغير في القيمة الدفترية. يُعَدَّل مجمع الاستنفاد في تاريخ التقييم ليعادل الفرق بين إجمالي القيمة الدفترية للأصل وقيمته الدفترية بعد الأخذ في الحسبان مجمع خسائر هبوط القيمة؛ أو

ب. استبعاد مجمع الاستنفاد مقابل إجمالي القيمة الدفترية للأصل.

ويعد مبلغ التسوية في مجمع الاستنفاد جزءًا من الزيادة أو الانخفاض في القيمة الدفترية الذي تتم المحاسبة عنه وفقاً للفقرات 84 و85.

80. **عندما لا يمكن إعادة تقييم أصل غير ملموس في فئة أصول غير ملموسة مُعاد تقييمها نظراً لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، فإنه يجب أن يُسجل الأصل بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع استنفاد وخسائر هبوط القيمة.**

81. **عندما لا يعد من الممكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس مُعاد تقييمه بالرجوع إلى سوق نشط، فإن القيمة الدفترية للأصل يجب أن تكون المبلغ المعاد تقييمه في تاريخ آخر إعادة تقييم بالرجوع إلى السوق النشط مطروحاً منه أي مجمع استنفاد لاحق وأي مجمع خسائر هبوط القيمة لاحقة.**

82. قد تشير حقيقة أنه لم يعد يوجد سوق نشط لأصل غير ملموس مُعاد تقييمه إلى أن الأصل قد هبطت قيمته وأنه يلزم أن يُختبر وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 و26، حسبما هو مناسب.

83. عندما يمكن أن تُقاس القيمة العادلة للأصل بالرجوع إلى سوق نشط في تاريخ قياس لاحق، فإن نموذج إعادة التقييم يُطبَّق من هذا التاريخ.

84. **عندما تزيد القيمة الدفترية لأصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقييم، فإنه يجب أن تُثبت الزيادة مباشرة في فائض إعادة التقييم. مع ذلك، فإنه يجب أن تُثبت الزيادة في الفائض أو العجز بالقدر الذي يعكس انخفاض إعادة تقييم مُثبت سابقاً في الفائض أو العجز لنفس الأصل.**

85. **عندما تنخفض القيمة الدفترية لأصل غير ملموس نتيجة إعادة التقييم، فإنه يجب أن يُثبت الانخفاض في الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن يُثبت الانخفاض مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية بقدر أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم متعلق بذلك الأصل المُعاد تقييمه. ويؤدي الانخفاض الذي يثبت مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى تخفيض المبلغ المتراكم في صافي الأصول/ حقوق الملكية تحت عنوان فائض التقييم.**

86. قد يُحوّل فائض إعادة التقييم المتراكم ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية مباشرة إلى مجمع الفوائض أو الخسائر عندما يتحقق الفائض. ويمكن أن يتحقق الفائض بالكامل عند تخريد الأصل أو استبعاده. وبالرغم من ذلك، قد يتحقق بعض الفائض عندما يُستخدم الأصل من قبل الجهة؛ وفي مثل هذه الحالة، يكون مبلغ الفائض المحقق هو الفرق بين الاستنفاد الناتج عن القيمة الدفترية المُعاد تقييمها للأصل والاستنفاد الذي كان سيُثبت بناء على التكلفة التاريخية للأصل. ولا يُجرى التحويل من فائض إعادة

التقييم إلى مجمع الفوائض أو العجز من خلال الفائض أو العجز.

العمر الإنتاجي

.87 **يجب على الجهة أن تقدر ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدوداً أو غير محدود، وإذا كان محدوداً، طول أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تشكل ذلك العمر الإنتاجي. ويجب أن يُعد الأصل غير الملموس من قبل الجهة أن له عمر إنتاجي غير محدود عندما، بالاستناد إلى تحليل جميع العوامل ذات الصلة، لا يكون هناك نهاية مُتوقعة للفترة التي يُتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية داخلة أو تقديم خدمات متوقعة للجهة.**

.88 تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. ويُستنفد الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدود (انظر الفقرات 96–105)، في حين لا يُستنفد الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدود (انظر الفقرات 106–109). وتوضح الأمثلة[2] المرفقة بهذا المعيار تحديد العمر الإنتاجي للأصول غير الملموسة المختلفة، والمحاسبة اللاحقة عن تلك الأصول على أساس تقديرات العمر الإنتاجي.

.89 تؤخذ الكثير من العوامل في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس، بما في ذلك:

أ. الاستخدام المتوقع للأصل من قبل الجهة وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛ و

ب. دورات حياة المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العامة عن تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المماثلة التي تستخدم بطريقة مشابهة؛ و

ج. التقادم الفني، التقني، التجاري، أو الأنواع الأخرى من التقادم؛ و

د. استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات المُنتجة من الأصل؛ و

ه. التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛ و

و. مستوى نفقة الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة أو الخدمات المتوقعة من الأصل وقدرة الجهة ونيتها للوصول إلى مثل ذلك المستوى؛ و

ز. فترة السيطرة على الأصل والقيود النظامية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به؛ و

ح. ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى للجهة.

.90 إن مصطلح "غير محدود" لا يعني "غير متناهي". ويعكس العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس فقط ذلك المستوى من نفقة الصيانة المستقبلية المطلوبة للحفاظ على الأصل عند مستوى أدائه المُقدّر في وقت تقدير العمر الإنتاجي للأصل، وقدرة الجهة ونيتها للوصول إلى مثل ذلك المستوى. ويجب ألا يعتمد استنتاج أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدود على النفقة المستقبلية المُخططة بما يزيد عن تلك المطلوبة للحفاظ على الأصل عند ذلك المستوى من الأداء.

.91 في ضوء تاريخ التغيرات السريعة في التقنية، فإن برامج الحاسب الآلي وأصول غير ملموسة أخرى كثيرة تكون عرضة للتقادم التقني. وبناءً عليه، فإنه يحتمل أن يكون عمرها الإنتاجي قصيراً. قد يعطي الانخفاض المستقبلي المتوقع في أسعار بيع بند أُنتِجَ باستخدام أصل غير ملموس مؤشراً على حدوث تقادم تقني أو تجاري متوقع للأصل، والذي، بدوره، قد يعكس الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الكامنة في الأصل.

---

[2] الأمثلة متضمنة في دراسة المعيار المرفقة

92. قد يكون العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس طويلاً جداً أو حتى غير محدود. وتبرر حالات عدم التأكد تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أساس الحيطة والحذر، ولكنها لا تبرر اختيار عمر يكون قصيراً بشكل غير واقعي.

93. **لا يجوز أن يزيد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي ينشأ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك حقوق ناشئة عن عقود أو حقوق نظامية أخرى) عن فترة الترتيبات الملزمة (بما في ذلك الحقوق الناشئة عن عقود أو الحقوق النظامية الأخرى)، ولكن قد يكون أقصر بالاعتماد على الفترة التي تتوقع الجهة أن يُستخدم الأصل خلالها. وإذا تمت إحالة الترتيبات الملزمة (بما في ذلك حقوق ناشئة عن عقود أو حقوق نظامية أخرى) لأجل مقيد يمكن تجديده، فإنه يجب أن يشتمل العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على فترة (فترات) التجديد فقط عندما يوجد دليل يدعم التجديد من قبل الجهة بدون تكلفة مهمة.**

93(أ). **العمر الإنتاجي لـ:**

أ. **ترخيص أو حق مشابه مُنِحَ سابقاً من قبل إحدى العمليات المجمعة إلى عملية أخرى ضمن العمليات المجمعة والذي أُثبِتَ من قبل الجهة الناتجة عن عملية الدمج؛ أو**

ب. **حق مُعاد اقتناؤه مُثبت كأصل غير ملموس في عملية استحواذ. هو الفترة المتبقية من الترتيب الملزم (بما في ذلك الحقوق الناشئة عن عقود أو الحقوق النظامية الأخرى) التي منح فيها الحق ولا يجوز أن تشمل فترات التجديد.**

94. قد يكون هناك عوامل اقتصادية، سياسية، اجتماعية، ونظامية تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس. تحدد العوامل الاقتصادية، السياسية، أو الاجتماعية الفترة التي سوف تُستلم خلالها المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة من قبل الجهة. وقد تقيد العوامل النظامية الفترة التي تحصل خلالها الجهة على هذه المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة. ويُعد العمر الإنتاجي هو الفترة الأقصر من الفترات المحددة بموجب تلك العوامل.

95. يشير وجود العوامل التالية، من بين عوامل أخرى، إلى أن الجهة ستكون قادرة على أن تجدد الترتيبات الملزمة (بما في ذلك الحقوق الناشئة عن عقود أو الحقوق النظامية الأخرى) بدون تكلفة مهمة:

أ. وجود دليل، من المحتمل أن يستند إلى الخبرة، بأن الترتيبات الملزمة (بما في ذلك الحقوق الناشئة عن عقود أو الحقوق النظامية الأخرى) سوف تُجدد. وإذا كان التجديد مشروطاً بموافقة طرف ثالث، فإن هذا يتضمن دليلاً بأن الطرف الثالث سوف يعطي موافقته؛ و

ب. وجود دليل بأنه سيتم استيفاء أي من الشروط الضرورية للحصول على التجديد؛ و

ج. أن تكلفة التجديد بالنسبة للجهة ليست مهمة عندما تُقارن بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو بالخدمات المتوقع أن تتدفق إلى الجهة من التجديد.

فإذا كانت تكاليف التجديد عندما تُقارن بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو بالخدمات التي يتوقع أن تتدفق إلى الجهة من التجديد، فإن تكلفة "التجديد" تمثل، في جوهرها، تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد في تاريخ التجديد.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة

فترة الاستنفاد وطريقة الاستنفاد

96. **يجب أن يُخصص المبلغ القابل للاستهلاك لأصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي محدود على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. ويجب أن يبدأ الاستنفاد عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام، أي عندما يكون في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة. ويجب أن يتوقف الاستنفاد في التاريخ الذي يتم فيه إلغاء إثبات الأصل. ويجب أن تعكس طريقة الاستنفاد المُستخدمة النمط الذي يتوقع أن تُستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات**

المتوقعة للأصل من قبل الجهة. فإذا كان من غير الممكن تحديد ذلك النمط بموثوقية، فإنه يجب أن تُستخدم طريقة القسط الثابت. ويجب أن يُثبت تكلفة الاستنفاد لكل فترة ضمن الفائض أو العجز ما لم يسمح أو يتطلب هذا المعيار أو معيار محاسبة للقطاع العام آخر بأن يُدرج ضمن القيمة الدفترية لأصل آخر.

97. يمكن أن تُستخدم طرق الاستنفاد المتنوعة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج. وتُختار الطريقة المُستخدمة على أساس النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المُتوقعة الكامنة في الأصل وتُطبق بشكل ثابت من فترة إلى أخرى، مالم يوجد تغير في النمط المُتوقع لاستهلاك تلك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة.

97أ. هناك افتراض قابل للدحض بأن طريقة الاستنفاد التي تعتمد على الإيرادات المولدة من نشاط يتضمن استخدام أصل غير ملموس هي طريقة غير مناسبة. وتعكس الإيرادات المولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام أصل غير ملموس عادة عوامل لا ترتبط مباشرة باستهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بمدخلات وعمليات أخرى، أنشطة البيع والتغيرات في حجم المبيعات والأسعار. وقد يتأثر مكون سعر الإيرادات بالتضخم الذي ليس له تأثير على الطريقة التي يتم بها استهلاك الأصل. هذا الافتراض يمكن التغلب عليه فقط في ظروف محددة:

أ. حيث يتم التعبير عن الأصل غير الملموس كمقياس للإيرادات، كما هو مبين في الفقرة 97(ج)؛ أو

ب. عندما يمكن إثبات أن الإيرادات واستهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة للأصل غير الملموس مترابطان إلى حد كبير.

97ب. عند اختيار طريقة الاستنفاد المناسبة وفق الفقرة 97، يمكن للجهة تحديد العامل المحدد المهيمن المتأصل في الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، العقد الذي يحدد حقوق الجهة في استخدام الأصل غير الملموس قد يحدد استخدام الجهة للأصل غير الملموس كعدد محدد مسبقاً من السنوات (أي الوقت)، كعدد الوحدات المنتجة أو كمبلغ مجموع ثابت من الإيرادات التي سيتم توليدها. تحديد مثل هذا العامل المحدد المهمين يمكن في الغالب أن يعد بمثابة نقطة انطلاق لتحديد الأساس المناسب للاستنفاد، ولكن قد يُطبق أساس آخر إذا كان يعكس عن قرب النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة.

97ج. في الظروف التي يكون فيها تحقيق مستوى من الإيرادات هو العامل المهمين المتأصل في الأصل غير الملموس، فإن الإيرادات التي ستتولد يمكن أن تكون أساساً مناسباً للاستنفاد. على سبيل المثال، قد يكون الحق في تشغيل طريق برسم عبور معتمداً على مبلغ إيرادات مجموع ثابت يتولد من رسوم العبور التراكمية (على سبيل المثال، قد يسمح عقد بتشغيل الطريق برسم العبور حتى يبلغ المبلغ التراكمي لرسوم العبور المولدة من تشغيل الطريق 100 مليون ريال سعودي). وفي الحالة التي تعد فيها الإيرادات هي العامل المحدد المهيمن في عقد استخدام الأصل غير الملموس، فإن الإيرادات التي ستُوَلَّد قد تكون أساساً مناسباً لاستنفاد الأصل غير الملموس شريطة أن يحدد العقد المبلغ المجموع الثابت للإيرادات التي ستتولد والتي سيتم بموجبها تحديد الاستنفاد.

98. يُثبت الاستنفاد عادةً في الفائض أو العجز. وبالرغم من ذلك، تُستنفد أحياناً المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الكامنة في الأصل في إنتاج أصول أخرى. وفي هذه الحالة، يشكل عبء الاستنفاد جزءًا من تكلفة الأصل الآخر ويُدرج ضمن قيمته الدفترية. على سبيل المثال، يُدرج استنفاد الأصول غير الملموسة المُستخدمة في العملية الإنتاجية ضمن القيمة الدفترية للمخزون (انظر معيار المحاسبة

للقطاع العام 12، *المخزون*).

القيمة المتبقية

99. **يجب أن يُفترض أن القيمة المتبقية للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود ستكون صفراً ما لم:**
   أ. **يوجد التزام من قبل طرف ثالث بأن يشتري الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو**
   ب. **يوجد سوق نشط للأصل، و:**
      (1) **يمكن أن تُحدد القيمة المتبقية بالرجوع إلى ذلك السوق؛ و**
      (2) **من المحتمل أنه سوف توجد مثل ذلك السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.**

100. يُحدد المبلغ القابل للاستهلاك للأصل ذي العمر الإنتاجي المحدود بعد طرح قيمته المتبقية. القيمة المتبقية غير الصفر تشير أن الجهة تتوقع أن تستبعد الأصل غير الملموس قبل نهاية عمره الاقتصادي.

101. يستند تقدير القيمة المتبقية للأصل إلى المبلغ الممكن استرداده من الاستبعاد باستخدام الأسعار السائدة في تاريخ التقدير لبيع أصل مشابه والذي وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي والذي تم تشغيله في ظل ظروف مشابهة لتلك التي سوف يستخدم فيه الأصل. ويجب أن تُراجع القيمة المتبقية على الأقل في كل تاريخ للقوائم المالية. وتتم المحاسبة عن التغير في القيمة المتبقية للأصل على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*.

102. قد تزيد القيمة المتبقية للأصل غير الملموس إلى مبلغ يعادل أو يزيد عن القيمة الدفترية للأصل. وعندما يحدث ذلك، يكون الاستنفاد المحمل على الأصل صفراً ما لم وإلى أن تنخفض قيمته المتبقية لاحقاً إلى مبلغ أقل من القيمة الدفترية للأصل.

مراجعة فترة الاستنفاد وطريقة الاستنفاد

103. **يجب أن تُراجع فترة الاستنفاد وطريقة الاستنفاد للأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود على الأقل في تاريخ القوائم المالية. وعندما يختلف العمر الإنتاجي المتوقع للأصل عن التقديرات السابقة، فإنه يجب تبعاً لذلك تغيير فترة الاستنفاد. وإذا كان هناك تغير في النمط المُتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة الكامنة في الأصل، فإنه يجب تغيير طريقة الاستنفاد لتعكس النمط الجديد. ويجب أن تتم المحاسبة عن مثل هذه التغييرات على أنها تغييرات في التقديرات المحاسبية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.**

104. خلال عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح من الواضح أن تقدير عمره الإنتاجي غير مناسب. على سبيل المثال، قد يشير إثبات خسارة هبوط القيمة إلى أنه يلزم تغيير فترة الاستنفاد.

105. مع مرور الوقت، قد يتغير النمط المُتوقع أن تتدفق به المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للجهة من الأصل غير الملموس. على سبيل المثال، قد يصبح من الواضح أن طريقة الرصيد المتناقص للاستنفاد تُعد مناسبة بدلاً من طريقة القسط الثابت. مثال آخر هو عندما يُؤجل استخدام الحقوق التي يعبر عنها ترخيص انتظاراً للتصرف بشأن المكونات الأخرى لخطة العمل. في هذه الحالة، قد لا يتم الحصول على المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي تتدفق من الأصل حتى فترات لاحقة.

الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحدودة

106. **لا يجوز استنفاد أصل غير ملموس ذي عمر إنتاجي غير محدود.**

107. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26، فإن الجهة مُطالبة بأن تختبر الأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدود أو الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام

لهبوط القيمة وذلك بمقارنة مبلغ الخدمات الممكن استردادها من الأصل غير المولد للنقد أو قيمة الخدمات المتوقعة، حسبما هو مناسب، مع قيمته الدفترية:

أ. سنوياً؛ و

ب. حينما يكون هناك مؤشراً أن قيمة الأصل غير الملموس قد تكون هبطت.

مراجعة تقدير العمر الإنتاجي

108. **يجب مراجعة العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يُستنفد في كل فترة قوائم مالية لتحديد ما إذا كانت الأحداث والظروف ما تزال تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدود للأصل. فإذا لم تكن كذلك، فإنه يجب المحاسبة عن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي من غير محدود إلى محدود على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.**

109. فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة التي تم قياسها باستخدام نموذج التكلفة، فإن إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس على أنه محدود بدلاً من غير محدود إما وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، حسبما هو مناسب، يعد مؤشراً على إمكانية هبوط قيمة الأصل. ونتيجة لذلك، تقوم الجهة باختبار الأصل لهبوط القيمة عبر مقارنة مبلغ الخدمة المتوقعة الممكن استردادها للأصل غير المولد للنقد أو المبلغ الممكن استردادها، المحددة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، حسبما هو مناسب، مع القيمة الدفترية، وإثبات أي زيادة في القيمة الدفتيرية عن مبلغ الخدمة المتوقعة الممكن استردادها أو المبلغ الممكن استردادها حسبما هو مناسب، على أنها خسارة هبوط القيمة.

إمكانية استرداد القيمة الدفترية – خسائر هبوط القيمة

110. لتحديد ما إذا كانت قيمة أصل غير ملموس قد هبطت، تطبق الجهة إما معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26، أيهما ينطبق. ويوضح هاذان المعياران متى وكيف تراجع الجهة القيمة الدفترية لأصولها، وكيف تحدد مبلغ الخدمات الممكن استرداده أو المبلغ الممكن استرداده من الأصل، أيهما ينطبق، ومتى يتم إثبات أو عكس قيد خسارة هبوط في القيمة.

التخريد والاستبعاد

111. **يجب إلغاء إثبات الأصل غير الملموس:**

أ. عند استبعاده (بما في ذلك الاستبعاد من خلال عملية غير تبادلية)؛ أو

ب. عندما لا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من استخدامه أو من استبعاده.

112. **يجب تحديد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات أصل غير ملموس بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجدت، والقيمة الدفترية للأصل. ويجب أن يُثبت المكسب أو الخسارة في الفائض أو العجز عند إلغاء إثبات الأصل (ما لم يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 13 خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار).**

113. قد يحدث استبعاد أصل غير ملموس بطرق مختلفة (مثلًا، **كالبيع، الدخول** في عقد إيجار تمويلي، أو من خلال عملية غير تبادلية). وفي تحديد تاريخ الاستبعاد لمثل هذا الأصل، تطبق الجهة الضوابط في معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من العمليات التبادلية* في إثبات الإيراد من بيع السلع، وينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 13 على الاستبعاد من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

114. عندما تُثبت الجهة، وفقاً لمبدأ الإثبات الوارد في الفقرة 28، تكلفة استبدال جزء من أصل غير ملموس ضمن القيمة الدفترية للأصل، فإنها حينئذ تلغي إثبات القيمة الدفترية للجزء المُستبدل. وعندما لا يكون من الممكن عملياً للجهة أن تحدد القيمة الدفترية للجزء المُستبدل، فإنه قد تستخدم تكلفة الاستبدال كمؤشر

لما كانت عليه تكلفة الجزء المُستبدل في وقت اقتنائه أو تكوينه داخلياً.

114أ. في حالة:

أ. ترخيص أو حق مشابه مُنِحَ سابقاً من خلال عملية تجميع واحدة لعملية تجميع أخرى يتم إثباتها من قبل الجهة الناتجة عن عملية الدمج؛ أو

ب. الحق المعاد اقتناؤه يُثْبَت كأصل غير ملموس من عملية استحواذ،

إذا تم في فترة لاحقة إعادة إصدار (بيع) حق إلى طرف ثالث، فيجب استخدام القيمة الدفترية المتعلقة به، إن وجدت، في تحديد المكسب والخسارة من إعادة الإصدار.

115. يُثبت المقابل المستحق من استبعاد أصل غير ملموس أولياً بقيمته العادلة. وإذا أُجِّلَ الدفع مقابل الأصل غير الملموس، يُثبت للمقابل المستلم أولياً بمعادل السعر النقدي. ويُثبت الفرق بين المبلغ الاسمي للمقابل ومعادل السعر النقدي كإيراد فائدة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 9 على نحو يعكس العائد الفعال على المبلغ مستحق التحصيل.

116. لا يتوقف استنفاد الأصل غير الملموس ذي العمر الإنتاجي المحدود عندما يتوقف استخدام الأصل غير الملموس، ما لم يكن الأصل قد استهلك بالكامل.

الإفصاح

العام

117. **يجب على الجهة أن تفصح عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع تمييز الأصول غير الملموسة المُولدة داخلياً عن الأصول غير الملموسة الأخرى:**

أ. **ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة و، إذا كانت محدودة، الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستنفاد المُستخدمة؛ و**

ب. **طرق الاستنفاد المستخدمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة؛ و**

ج. **إجمالي القيمة الدفترية وأي مجمع استنفاد (بالإضافة إلى مجمع خسائر هبوط في القيمة) في بداية ونهاية الفترة؛ و**

د. **البند (البنود) المستقل في قائمة الأداء المالي الذي أُدرج فيه أي استنفاد للأصول غير ملموسة؛ و**

ه. **مطابقة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة بحيث تظهر:**

(1) **الإضافات، تُبين بشكل منفصل الإضافات من التطوير الداخلي، الإضافات المُقتناة بشكل منفصل، وتلك المُقتناة من خلال عمليات الاستحواذ**؛ و

(2) **الإستبعادات**؛ و

(3) **الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناتجة عن إعادة التقييم بموجب الفقرات 74**، 84 و**85(إن وجدت)**؛ و

(4) **خسائر هبوط القيمة ضمن الفائض أو العجز خلال الفترة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26 (إن وجدت)**؛ و

(5) **خسائر هبوط القيمة المعكوس قيدها في الفائض أو العجز خلال الفترة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 26 (إن وجدت)**؛ و

(6) **أي استنفاد مُثبت خلال الفترة**؛ و

(7) **صافي فروق** تحويلات العملات الناتجة **عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض، أو عن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض للجهة؛ و**

(8) **التغيرات الأخرى في القيمة الدفترية خلال الفترة.**

118. فئة الأصول غير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه في عمليات

الجهة. ومن أمثلة الفئات المنفصلة قد تتضمن:

أ. الأسماء التجارية؛ و
ب. مسميات الصحف وعناوين النشر؛ و
ج. برامج الحاسب الآلي؛ و
د. التراخيص؛ و
ه. حقوق التأليف والنشر، براءات الاختراع، وحقوق الملكية الصناعية، حقوق الخدمة، وحقوق التشغيل؛
و. الوصفات، الصيغ، النماذج، التصاميم، والنماذج الأولية؛ و
ز. الأصول غير الملموسة تحت التطوير.

ويتم تفصيل (تجميع) الفئات المذكورة أعلاه في فئات أصغر (أكبر) إذا كان سينتج عن ذلك معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية.

119. تُفصح الجهة عن معلومات عن الأصول غير الملموسة التي هبطت قيمتها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26 بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة (117)(ه)(3)–(5).

120. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 من الجهة أن تفصح عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقدير المحاسبي والذي له أثر ذو أهمية نسبية في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر ذو أهمية نسبية في الفترات اللاحقة. وقد ينشأ مثل هذا الإفصاح عن التغييرات في:

أ. تقدير العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس؛ أو
ب. طريقة الاستنفاد؛ أو
ج. القيم المتبقية.

121. يجب على الجهة أن تفصح أيضاً عن:

أ. القيمة الدفترية للأصل غير الملموس المُقيّم على أن له عمرًا إنتاجيًا غير محدود والأسباب التي تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدود. وعند إبداء هذه الأسباب، يجب على الجهة أن تصف العامل (العوامل) التي لعبت دوراً مهماً في تحديد أن الأصل له عمر إنتاجي غير محدود.
ب. وصف أي أصل غير ملموس منفرد، وقيمته الدفترية وفترة الاستنفاد المتبقية له، والذي يعد ذا أهمية نسبية للقوائم المالية للجهة.
ج. الأصول غير الملموسة المُقتناة عن طريق عملية غير تبادلية والمُثبتة بشكل أولي بالقيمة العادلة (انظر الفقرتين 42 -43):
(1) القيمة العادلة المُثبتة أولياً لهذه الأصول؛ و
(2) قيمتها الدفترية؛ و
(3) ما إذا كانت مُقاسة بعد الإثبات بموجب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.
د. وجود أصول غير ملموسة تكون ملكيتها مقيدة والقيم الدفترية لها، والقيم الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان لالتزامات.
ه. مبلغ الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول غير ملموسة.

122. عندما تصف الجهة العامل (العوامل) التي لعبت دوراً مهماً في تحديد أن العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس غير محدود، فإنه يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان قائمة العوامل الواردة في الفقرة 89.

الأصول غير الملموسة المُقاسة بعد الإثبات باستخدام نموذج إعادة التقييم

123. عندما تتم المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بمبالغ إعادة التقييم، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عما يلي:

أ. **بحسب فئة الأصول غير الملموسة:**
(1) **تاريخ سريان إعادة التقييم؛** و
(2) **القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المُعاد تقييمها؛ و**
(3) **القيمة الدفترية التي كان ستُثبت فيما لو تم قياس فئة الأصول غير الملموسة المُعاد تقييمها بعد الإثبات باستخدام نموذج التكلفة الوارد في الفقرة 73؛** و
ب. **مبلغ فائض إعادة التقييم الذي يتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، بحيث يبين التغيرات خلال الفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على الملاك؛ و**
ج. **الطرق والافتراضات المهمة المطبقة في تقدير القيمة العادلة للأصل.**

124. فقد يكون من الضروري أن تُجمع فئات الأصول المُعاد تقييمها في فئات أكبر لأغراض الإفصاح. وبالرغم من ذلك، لا تُجمع الفئات إذا كان سينتج عن هذا مزيج من فئة الأصول غير الملموسة التي تشمل مبالغ مُقاسة بموجب كل من نموذجي التكلفة وإعادة التقييم.

نفقات البحث والتطوير

125. **يجب على الجهة أن تفصح عن المبلغ المجمع لنفقات البحث والتطوير المُثبتة على أنها مصروف خلال الفترة.**

126. تشمل نفقات البحث والتطوير جميع النفقات التي تعود بشكل مباشر إلى أنشطة البحث أو التطوير (انظر الفقرتين 64 و65 للإرشادات حول نوع الإنفاق الذي يُدرج لغرض متطلب الإفصاح الوارد في الفقرة 125).

معلومات أخرى

127. تُشجع الجهة على الإفصاح عن المعلومات التالية ولكنها غير مطالبة بالإفصاح عنها:
أ. وصف لأي أصل غير ملموس مُستنفد بالكامل ولا يزال قيد الاستخدام؛ و
ب. وصف مختصر للأصول غير الملموسة المهمة المُسيطر عليها من قبل الجهة ولكنها لم تُثبت على أنها أصول نظراً لأنها لم تستوف ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار.

أحكام انتقالية

128. **يجب على الجهة التي أثبتت أصول غير ملموسة سابقاً أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.**

129. [حذفت].

130. [حذفت].

131. [حذفت].

131أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].

تاريخ السريان

132. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 26 في الوقت نفسه.**

132أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132د. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132هـ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132و. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132ز. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132ح. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

132ط. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 31].**

133. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 32

"ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح* في الفقرات 1-37. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 32 في سياق هدفه، وتقديم *دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام.* ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء،* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 32 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 32 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد المحاسبة عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، والذي يكون عبارة عن جهة قطاع عام.

النطاق (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 1-2)

2. **يجب على الجهة[1] التي تعدّ وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات.**

3. [حذفت].

4. [حذفت].

5. تنطوي الترتيبات الواقعة ضمن نطاق هذا المعيار على قيام المشغّل بتقديم خدمات عامة متعلقة بأصل امتياز تقديم الخدمات بالنيابة عن المانح.

6. الترتيبات الواقعة خارج نطاق هذا المعيار هي تلك الترتيبات التي لا تنطوي على تقديم خدمات عامة، والترتيبات التي تنطوي على عنصر خدمات وعنصر إدارة حينما يكون الأصل غير مسيطر عليه من قبل المانح (على سبيل المثال، الإسناد الخارجي، أو عقود الخدمات، أو الخصخصة).

7. لا يحدد هذا المعيار المحاسبة من قبل المشغّلين (توجد إرشادات المحاسبة عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المشغّل في معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ترتيبات امتياز تقديم الخدمات).

تعريفات (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 3-4)

8. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

التربيب الملزم، لأغراض هذا المعيار، يشير إلى العقود أو الترتيبات الأخرى التي تُوجِد حقوقاً للأطراف والتزامات عليهم مثلما لو كانت في شكل عقد.

المانح، لأغراض هذا المعيار، هو الجهة التي تمنح المُشَغِّل حق استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات.

المشغّل، لأغراض هذا المعيار، هو الجهة التي تستخدم أصل امتياز تقديم خدمات لتقديم خدمات عامة مع خضوع الأصل لسيطرة المانح.

ترتيب امتياز تقديم الخدمات هو ترتيب ملزم بين المانح والمشغّل:

أ. يستخدم فيه المشغّل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛ و

ب. يُعَوَّض فيه المُشَغِّل عن خدماته على مدى فترة ترتيب امتياز تقديم الخدمات.

أصل امتياز تقديم الخدمات هو الأصل المُستخدم لتقديم خدمات عامة في ترتيب امتياز تقديم خدمات، والذي:

أ. يوفره المشغّل:

(1) من خلال قيام المُشغل بإنشائه، أو تطويره، أو اقتنائه من طرف ثالث؛ أو

(2) يكون أصلاً موجوداً لدى المُشغّل؛ أو

ب. يوفره المانح ويكون:

(1) أصلاً موجوداً لدى المانح؛ أو

[1] يشار إلى الجهة لأغراض هذا المعيار بالمانح.

(2) تحسيناً لأصل موجود لدى المانح.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

إثبات وقياس أصل امتياز تقديم الخدمات (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 5-35)

9. **يجب على المانح أن يُثبت الأصل الذي يوفره المُشغِّل والتحسين الذي يحصل على أصل موجود لدى المانح على أنه أصل امتياز تقديم خدمات إذا:**
   أ. كان المانح يسيطر أو ينظِّم الخدمات التي يجب على المشغِّل تقديمها باستخدام الأصل، إلى من يجب أن يقدمها، وبأي سعر؛ و
   ب. كان المانح يسيطر – من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو خلافه – على أي حصة متبقية مهمة في الأصل في نهاية أجل الترتيب.

10. **ينطبق هذا المعيار على أصل يُستخدم في ترتيب امتياز تقديم خدمات لفترة قوامها مجمل عمره الإنتاجي (أصل "يستخدم طوال عمره") إذا أُستوفيت الشروط الواردة في الفقرة 9(أ).**

11. **يجب على المانح أن يقيس أصل امتياز تقديم الخدمات المُثبت وفقًا للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل "يستخدم طوال عمره") – أولياً – بقيمته العادلة، باستثناء ما ذُكر في الفقرة 12.**

12. **عندما يستوفي أصل موجود لدى المانح الشروط المحددة في الفقرة 9(أ) و9(ب) (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل "يستخدم طوال عمره")، يجب على المانح أن يُعيد تصنيف ذلك الأصل الموجود على أنه أصل امتياز تقديم خدمات. وتتم المحاسبة عن أصل امتياز تقديم الخدمات المُعاد تصنيفه وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*، أيهما ينطبق.**

13. **يجب المحاسبة عن أصول امتياز تقديم الخدمات، بعد الإثبات الأولي أو إعادة التصنيف، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أيهما ينطبق.**

إثبات وقياس الالتزامات (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 36-50)

14. **عندما يثبت المانح أصل امتياز تقديم خدمات وفقاً للفقرة 9 (أو الفقرة 10 بالنسبة لأصل "يستخدم طوال عمره")، فإنه يجب على المانح – أيضاً – أن يُثبت التزاماً. ويجب على المانح أن لا يُثبت التزاماً عندما يُعاد تصنيف أصل موجود لدى المانح على أنه أصل امتياز تقديم خدمات وفقاً للفقرة 12، سوى في الظروف التي يقدم فيها المشغِّل مقابل إضافي، كما هو مذكور في الفقرة 15.**

15. **يجب أن يُقاس الالتزام المُثبت وفقًا للفقرة 14 – أولياً – بالمبلغ نفسه الذي يُقاس به أصل امتياز تقديم الخدمات وفقاً للفقرة 11، بعد تعديله بمبلغ أي مقابل آخر (مثلاً: نقد) من المانح إلى المشغِّل، أو من المشغِّل إلى المانح.**

16. تستند طبيعة الالتزام المُثبت إلى طبيعة المقابل الذي تتم مبادلته بين المانح والمشغّل. وتُحدد طبيعة المقابل المقدم من المانح إلى المشغّل بالرجوع إلى شروط الترتيب الملزم، وإلى نظام العقود عندما يكون ذا صلة.

17. قد يُعوض المانح المُشغِّل نظير أصل امتياز تقديم الخدمات، بأي مزيج مما يلي:
   أ. تقديم دفعات إلى المشغّل (نموذج "الالتزام المالي")؛
   ب. تعويض المُشغِّل من خلال طرق أخرى (نموذج "منح حق إلى المشغّل") مثل:
   (1) إعطاء المشغل الحق في كسب إيرادات من أطراف ثالثة مستخدمة لأصل امتياز تقديم الخدمات؛ أو

(2) منح المُشغِّل حق الوصول إلى أصل آخر مُوَلِّد للإيرادات لاستخدامه من قبل المُشَغِّل (على سبيل المثال، جناح خاص من مستشفى في حين تُستخدم بقية المستشفى من قبل المانح لمعالجة المرضى من العموم، أو مبنى مواقف خاصة للسيارات مجاور لمرفق عام).

نموذج الالتزام المالي (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 37-46)

18. **عندما يكون لدى المانح تعهد غير مشروط بدفع نقد أو أصل مالي آخر إلى المُشغِّل مقابل إنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم خدمات، فإنه يجب على المانح المحاسبة عن الالتزام المُثبت وفقاً للفقرة 14 على أنه التزام مالي.**

19. يكون لدى المانح تعهد غير مشروط بدفع نقد إذا قد ضمن أن يدفع للمُشغِّل:
أ. مبالغ محددة أو قابلة للتحديد؛ أو
ب. النقص، إن وجد، بين المبالغ التي يستلمها المُشغّل من مستخدمي الخدمات العامة وأي مبالغ محددة أو قابلة للتحديد مشار إليها في الفقرة 19(أ)، حتى وإن كان الدفع متوقفاً على أن يكفل المُشغِّل استيفاء أصل امتياز تقديم الخدمات لمتطلبات جودة أو كفاءة محددة.

20. ينطبق كل من معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*، ومتطلبات إلغاء الإثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*، على الالتزام المالي المُثبت بموجب الفقرة 14، باستثناء الحالات التي يوفر لها هذا المعيار متطلبات وإرشادات.

21. **يجب على المانح أن يُخصص الدفعات إلى المُشغِّل ويُحاسب عنها وفقاً لجوهرها على أنها تخفيض في الالتزام المُثبت وفقاً للفقرة 14، وتكلفة تمويل، وأعباء عن الخدمات المقدمة من قبل المُشغِّل.**

22. **تكلفة التمويل والأعباء عن الخدمات المقدمة من قبل المُشغِّل في ترتيب امتياز تقديم الخدمات المحددة وفقاً للفقرة 21، يجب المحاسبة عنها على أنها مصروفات.**

23. **عندما يكون عنصر الخدمات وعنصر الأصل في ترتيب امتياز تقديم خدمات قابلين للتحديد – بشكل منفصل – فإنه يجب أن تُخصص عناصر الخدمة في الدفعات من المانح إلى المُشغِّل بالرجوع إلى القيم العادلة النسبية لأصل امتياز تقديم الخدمات والخدمات. عندما يكون عنصر الخدمات وعنصر الأصل غير قابلين للتحديد – بشكل منفصل – فإن عنصر الخدمات في الدفعات من المانح إلى المشغّل يُحدد باستخدام أساليب التقدير.**

نموذج منح حق إلى المُشغِّل (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 47-49)

24. **عندما لا يكون لدى المانح تعهد غير مشروط بدفع نقد أو أصل مالي آخر إلى المشغّل مقابل إنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم خدمات، ويمنح المُشغِّل الحق في كسب إيرادات من أطراف ثالثة مستخدمة للأصل أو من أصل آخر مولد للإيرادات، فإنه يجب على المانح المحاسبة عن الالتزام المُثبت وفقًا للفقرة 14 على أنه الجزء غير المكتسب من الإيراد الناشئ عن مبادلة الأصول بين المانح والمُشغِّل.**

25. **يجب على المانح أن يُثبت إيراداً وأن يُخفض الالتزام المُثبت وفقًا للفقرة 14، وفقاً للجوهر الاقتصادي لترتيب امتياز تقديم الخدمات.**

26. عندما يُعوض المانح المُشغِّل نظير أصل امتياز تقديم الخدمات وتقديم الخدمات بمنح المُشغِّل الحق في كسب إيرادات من أطراف ثالثة مستخدمة لأصل امتياز تقديم الخدمات أو من أصل آخر مُوَلِّد للإيرادات، تُعد المبادلة معاملة مولدة لإيراد. نظراً لأن الحق الذي يُمنح إلى المُشغَّل يكون سارياً طوال مدة ترتيب امتياز تقديم الخدمات، فإن المانح لا يُثبت إيراداً من المبادلة فوراً. وبدلاً من ذلك، يُثْبَت التزام مقابل أي جزء من الإيراد لم يكتسب بعد. يُثبت الإيراد وفقاً للجوهر الاقتصادي لترتيب امتياز تقديم الخدمات، ويُخفض الالتزام مع إثبات الإيراد.

تجزئة الترتيب (أُنظر فقرة إرشادات التطبيق 50)

27. **إذا كان المانح يدفع نظير إنشاء، أو تطوير، أو اقتناء، أو تحسين أصل امتياز تقديم خدمات – جزئياً – بتكبد التزام مالي، و – جزئياً – بمنح حق إلى المُشغِّل، يكون من الضروري المحاسبة – بشكل منفصل – عن كل جزء من الالتزام الكلي المُثبت وفقاً للفقرة 14. يجب أن يكون المبلغ المثبت – أولياً – للالتزام الكلي هو المبلغ نفسه كذاك المحدد في الفقرة 15.**

28. **يجب على المانح المحاسبة عن كل جزء من الالتزام المشار إليه في الفقرة 27 وفقاً للفقرات 18-26.**

الالتزامات الأخرى، والارتباطات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 51-54)

29. **يجب على المانح المحاسبة عن الالتزامات الأخرى، والارتباطات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة الأخرى الناشئة عن ترتيب امتياز تقديم خدمات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 28، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30.**

الإيرادات الأخرى (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 55-64)

30. **يجب على المانح المحاسبة عن الإيرادات من ترتيب امتياز تقديم خدمات، بخلاف تلك المحددة في الفقرات 24-26، وفقا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*.**

العرض والإفصاح (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 65-67)

31. **يجب على المانح أن يعرض المعلومات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1.**

32. **يجب أن يؤخذ في الحسبان جميع جوانب ترتيب امتياز تقديم الخدمات عند تحديد الإفصاحات المناسبة في الإيضاحات. ويجب على المانح أن يُفصح عن المعلومات التالية فيما يتعلق بترتيبات امتياز تقديم الخدمات في كل فترة قوائم مالية:**
   - **أ. وصف للترتيب؛ و**
   - **ب. الشروط المهمة للترتيب التي يمكن أن تؤثر على مبلغ، وتوقيت، وتأكد التدفقات النقدية المستقبلية (على سبيل المثال، فترة الامتياز، وتواريخ إعادة التسعير، والأساس الذي يستند إليه تحديد إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛ و**
   - **ج. طبيعة ومدى (مثلاً: الكمية، أو الفترة الزمنية، أو المبلغ، حسبما ينطبق) ما يلي:**
     - **(1) حقوق استخدام أصول محددة؛ و**
     - **(2) حقوق توقع أن يقدم المُشغِّل خدمات محددة فيما يتعلق بترتيب امتياز تقديم الخدمات؛ و**
     - **(3) القيمة الدفترية لأصول امتياز تقديم الخدمات المثبتة في نهاية فترة القوائم المالية، بما في ذلك الأصول الموجودة لدى المانح المعاد تصنيفها على أنها أصول امتياز تقديم الخدمات؛ و**
     - **(4) حقوق استلام أصول محددة في نهاية ترتيب امتياز تقديم الخدمات؛ و**
     - **(5) خيارات التجديد والإنهاء؛ و**
     - **(6) الحقوق والتعهدات الأخرى (على سبيل المثال، إجراء عمرة رئيسة لأصول امتياز تقديم الخدمات)؛ و**
     - **(7) التعهدات بتزويد المُشغِّل بحق الوصول إلى أصول امتياز تقديم خدمات أو أصول مُوَلِّدة للإيرادات أخرى؛ و**
   - **د. التغييرات التي حدثت في الترتيب خلال فترة القوائم المالية.**

33. تُقدم الإفصاحات المطلوبة في الفقرة 32 بشكل فردي لكل ترتيب امتياز تقديم خدمات ذي أهمية نسبية، أو بشكل مجمع لترتيبات امتياز تقديم الخدمات المتماثلة من حيث طبيعتها (على سبيل المثال، تحصيل رسوم المرور من الطرق والجسور، أو الاتصالات، أو خدمات معالجة المياه). وتقدم هذه الإفصاحات بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة للقطاع العام 17 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31 حسب فئة الأصول. يمكن أن تشكل أصول امتياز تقديم الخدمات ضمن ترتيبات امتياز الخدمات المتماثلة من حيث طبيعتها والتي يتم التقرير عنها – بشكل مُجمع – مجموعة فرعية من فئة من فئات الأصول المُفصح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31، أو يمكن تضمينها في أكثر من فئة واحدة من فئات الأصول المُفصح عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 31. على سبيل المثال، لأغراض معيار المحاسبة للقطاع العام 17، يمكن تضمين جسور خاضع لرسم مرور في الفئة نفسها التي تضم الجسور الأخرى. ولأغراض هذه الفقرة، يمكن تضمين الجسر الخاضع لرسم مرور مع ترتيبات امتياز تقديم خدمات يتم التقرير عنها – بشكل مجمع – على أنها طرق خاضعة لرسم مرور.

أحكام انتقالية

34. **يجب على المانح الذي سبق أن أثبت أصول امتياز تقديم الخدمات والالتزامات والإيرادات والمصروفات ذات العلاقة، أن يُطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*.**

35. [حذفت].

35أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع رقم العام 32].

35ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

تاريخ سريان

36. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 5، *تكاليف الاقتراض*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 31، في الوقت نفسه.**

36أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

36ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

36ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 32].

37. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 33

"تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 33 "تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة" في الفقرات 1-154. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 33 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 33 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 33 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تقديم إرشادات للجهة المطبقة لأول مرة والتي تعد وتعرض قوائم مالية بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، من أجل عرض معلومات ذات جودة عالية:
   أ. تقدم تقارير شفافة عن تحول الجهة المطبقة لأول مرة إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق؛ و
   ب. تكون بمثابة نقطة انطلاق مناسبة للمحاسبة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق بغض النظر عن أساس المحاسبة الذي استخدمته الجهة المطبقة لأول مرة قبل تاريخ التطبيق؛ و
   ج. عندما تتجاوز المنافع المتوقعة التكاليف.

النطاق

2. **يجب أن تطبق الجهة هذا المعيار عندما تعد وتعرض قوائمها المالية السنوية عند تطبيق، وأثناء التحول إلى، معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

3. ينطبق هذا المعيار عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة وخلال الفترة الانتقالية المسموح بها في هذا المعيار. لا يطبق المعيار، على سبيل المثال، عندما تقوم الجهة المطبقة لأول مرة بما يلي:
   أ. توقف عرض القوائم المالية وفقًا لمتطلبات مقررة، والتي سبق عرضها إلى جانب مجموعة أخرى من القوائم المالية التي تحتوي على نص صريح وغير متحفظ يفيد بالالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق؛ أو
   ب. عرضت القوائم المالية في فترة القوائم المالية السابقة وفقًا لمتطلبات مقررة وتلك القوائم المالية التي تحتوي على نص صريح وغير متحفظ يفيد بالالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق؛ أو
   ج. عرضت القوائم المالية في فترة القوائم المالية السابقة والتي تحتوي على نص صريح وغير متحفظ يفيد بالالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، حتى وإن قام مراجعو الحسابات بتعديل تقرير المراجعة عن تلك القوائم المالية.

4. يجب تطبيق هذا المعيار من تاريخ تطبيق الجهة المطبقة لأول مرة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وخلال الفترة الانتقالية. يسمح هذا المعيار للجهة المطبقة لأول مرة بتطبيق إعفاءات وأحكام انتقالية قد تؤثر على العرض العادل. عند تطبيق الإعفاءات والأحكام الانتقالية، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة الإفصاح عن معلومات عن الإعفاءات والأحكام الانتقالية التي طُبِّقَت، وعن التقدم نحو تحقيق العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

5. في نهاية الفترة الانتقالية يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تلتزم بمتطلبات الإثبات، القياس، العرض والإفصاح الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى المبنية على أساس الاستحقاق من أجل تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*.

6. لا ينطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية التي تجريها الجهة التي تطبق فعليًا معايير المحاسبة للقطاع العام. تتعلق هذه التغييرات بما يلي:
   أ. متطلبات التغيرات في السياسات المحاسبية في معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء*؛ و
   ب. المتطلبات الانتقالية المحددة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى. تطبق الأحكام الانتقالية الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى فقط على التغيرات في السياسات المحاسبية التي

تجريها الجهة التي تطبق فعليًا معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق؛ ولا تنطبق على تحول الجهة المطبقة لمعايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة، باستثناء ما هو محدد في هذا المعيار.

7. [حذفت].

8. [حذفت].

تعريفات

9. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام هو التاريخ الذي تطبق فيه الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، وهو بداية فترة القوائم المالية التي تطبق فيها الجهة المطبقة لأول مرة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق والتي تعرض الجهة لها أول قوائم مالية انتقالية لها وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية معدة لها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

التكلفة المفترضة هي المبلغ المستخدم كبديل عن تكلفة الاقتناء أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين.

أول قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام هي أول قوائم مالية سنوية تلتزم فيها الجهة بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق ويمكنها تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالالتزام بتلك المعايير لأنها طبقت واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار التي لا تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

الجهة المطبقة لأول مرة هي الجهة التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة وتعرض أول قوائم مالية انتقالية أو أول قوائم مالية لها تعد وفق معايير المحاسبة للقطاع العام.

قائمة المركز المالي الافتتاحية هي قائمة المركز المالي للجهة المطبقة لأول مرة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

فترة التحول هي الفترة التي تطبق خلالها الجهة المطبقة لأول مرة واحداً أو أكثر من الإعفاءات الواردة في هذا المعيار قبل أن تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، وقبل أن تكون قادرة على تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

أساس المحاسبة السابق هو أساس المحاسبة الذي كانت الجهة المطبقة لأول مرة تستخدمه مباشرةً قبل تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

القوائم المالية الانتقالية وفق معايير المحاسبة للقطاع العام هي القوائم المالية المعدة وفقًا لهذا المعيار حيث لا يكون بإمكان الجهة المطبقة لأول مرة تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى وذلك بسبب تطبيقها واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وعلى قدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة

في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام

10. يكون تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام هو التاريخ الذي تطبق فيه الجهة لأول مرة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. هو بداية فترة القوائم المالية التي تطبق فيها الجهة المطبقة لأول مرة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وتعرض أول قوائم مالية انتقالية أو أول قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام. في حال استفادت الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل وعلى الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق (انظر الفقرات 36-62) في إعداد أول قوائم مالية انتقالية وفق معايير المحاسبة للقطاع العام، فإنه يمكن للجهة تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق عند انقضاء أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح، و/ أو عند إثبات وقياس البنود ذات الصلة، و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر). لا يجوز وصف القوائم المالية بأنها تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام ما لم تلتزم بجميع متطلبات جميع معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق.

أول قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام

11. أول قوائم مالية للجهة معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام هي أول قوائم مالية سنوية والتي يمكن للجهة المطبقة لأول مرة أن تقدم نصاً صريح وغير متحفظ في تلك القوائم المالية يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. في حال لم تطبق الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاءات الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل وعلى الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق (انظر الفقرات 36-62)، فإن قوائمها المالية الأولى بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق ستكون أيضًا هي قوائمها المالية الأولى المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

أساس المحاسبة السابق

12. أساس المحاسبة السابق هو أساس المحاسبة الذي كانت الجهة المطبقة لأول مرة تستخدمه مباشرةً قبل تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. قد يكون الأساس النقدي المحاسبي أو أساس الاستحقاق المحاسبي أو نسخة معدلة من الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق المحاسبي أو أي أساس آخر كان مقرراً.

القوائم المالية الانتقالية وفق معايير المحاسبة للقطاع العام

13. القوائم المالية الانتقالية للجهة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام هي القوائم المالية السنوية التي تتحول فيها الجهة إلى معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وتطبق بعض الإعفاءات الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وعلى مقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. إذا طبقت الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاءات الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق (انظر الفقرات 36-62)، فإنها لن تكون قادرة على تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى المبنية على أساس الاستحقاق إلى أن ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح في هذا المعيار و/أو عند إثبات وقياس البنود ذات الصلة و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيها أبكر). لا يجوز وصف القوائم المالية بأنها تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام ما لم تلتزم بجميع

متطلبات جميع معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق.

14. القوائم المالية الانتقالية للجهة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام هي تلك القوائم المالية، التي تتحول فيها الجهة من أساس محاسبي آخر، مثلًا عندما تكون:

أ. أعدت أحدث قوائمها المالية السابقة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام، *التقرير المالي بموجب الأساس النقدي المحاسبي*؛

ب. عرضت أحدث قوائمها المالية السابقة:

(1) وفقًا لمتطلبات مقررة لا تتسق مع معايير المحاسبة للقطاع العام من جميع النواحي؛ أو

(2) وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام من جميع النواحي، باستثناء أن القوائم المالية لم تحتوي على نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام؛ أو

(3) تحتوي على نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها ببعض، وليس كل، معايير المحاسبة للقطاع العام، بما في ذلك تطبيق الإعفاءات الواردة في هذا المعيار والتي تؤثر على العرض العادل وعلى الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق (انظر الفقرات 36-62)؛ أو

(4) وفقًا لمتطلبات مقررة لا تتسق مع معايير المحاسبة للقطاع العام، باستخدام بعض معايير المحاسبة للقطاع العام الفردية للمحاسبة عن بنود لم تكن توجد متطلبات مقررة بشأنها؛ أو

(5) وفقاً لمتطلبات محددة، مع إجراء مطابقة لبعض المبالغ مع المبالغ المحددة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

ج. أعدت القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام للاستخدام الداخلي فقط، دون إتاحتها للمستخدمين الخارجيين؛ أو

د. أعدت مجموعة التقارير وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام لأغراض التوحيد دون إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية على النحو المحدد في معيار المحاسبة للقطاع العام 1؛ أو

ه. لم تعرض القوائم المالية للفترات السابقة.

الإثبات والقياس

قائمة المركز المالي الافتتاحية عند تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام

15. **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تعد وتعرض قائمة المركز المالي الافتتاحية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. تعتبر هذه هي نقطة البداية للمحاسبة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

السياسات المحاسبية

16. **في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام بأثر رجعي إلا إذا كان هذا المعيار يتطلب أو يسمح بخلاف ذلك.**

17. **يجب أن تستخدم الجهة المطبقة لأول مرة نفس السياسات المحاسبية في قائمة المركز المالي الافتتاحية وخلال جميع الفترات المعروضة، باستثناء ما هو محدد في الفقرات 36-134. يجب أن تلتزم السياسات المحاسبية بكل معيار ساري المفعول من معايير المحاسبة للقطاع العام في تاريخ تطبيق تلك المعايير، باستثناء ما هو محدد في الفقرات 36-134.**

18. سوف يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة، والتي تستفيد من الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-134 تعديل سياساتها المحاسبية بعد انقضاء أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح و/أو عند إثبات وقياس البنود ذات الصلة و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقًا

لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيها أبكر).

19. يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة إصدارات معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق والتي تكون سارية المفعول في تاريخ تطبيق تلك المعايير. يجوز ان تطبق الجهة المطبقة لأول مرة المعايير الجديدة التي لم تصبح إلزامية بعد إذا كانت تلك المعايير تسمح بالتطبيق المبكر. يجب تطبيق أي معايير محاسبة للقطاع العام جديدة تصبح سارية المفعول خلال الفترة الانتقالية من قبل الجهة المطبقة لأول مرة بدءًا من التاريخ الذي تصبح فيه سارية المفعول.

20. باستثناء ما ورد في الفقرات 36-134، يجب على الجهة المطبقة لأول مرة، في قائمة المركز المالي الافتتاحية:
   أ. إثبات جميع الأصول والالتزامات التي تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام إثباتها؛ و
   ب. عدم إثبات البنود على أنها أصول أو التزامات إذا لم تكن معايير المحاسبة للقطاع العام تسمح بمثل هذا الإثبات؛ و
   ج. إعادة تصنيف البنود التي قامت بإثباتها وفق أساس المحاسبة السابق كنوع واحد من الأُصول أو الالتزامات أو أحد مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية، لكنها نوع مختلف من الأصول، الالتزامات أو أحد مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام؛ و
   د. أن تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام في قياس جميع الأصول والالتزامات المثبتة.

21. قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها الجهة المطبقة لأول مرة في القوائم المالية عن تلك التي استخدمتها في نهاية الفترة المقارنة وفق الأساس المحاسبي السابق لها استخدامه. تنشأ التعديلات الناتجة عن معاملات وأحداث أو أوضاع أخرى قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. لذلك، يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تثبت تلك التعديلات على الرصيد الافتتاحي في الفائض أو العجز المتراكم في الفترة التي يتم فيها إثبات البنود و/أو قياسها (أو، حيث يكون مناسبًا، فئة أخرى من صافي الأصول/ حقوق الملكية). يجب أن تثبت الجهة المطبقة لأول مرة تلك التعديلات في أبكر فترة معروضة.

22. تطبق الإعفاءات والأحكام الانتقالية الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى على التغييرات في السياسات المحاسبية التي تجريها الجهة التي تطبق فعليًا معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. تطبق الإعفاءات والأحكام الانتقالية الواردة في هذا المعيار على الجهة المطبقة لأول مرة التي تعد وتعرض قوائمها المالية السنوية عند تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، وخلال فترة التحول إلى تلك المعايير.

الاستثناءات من تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بأثر رجعي

23. **يجب أن تكون تقديرات الجهة المطبقة لأول مرة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام في تاريخ تطبيق تلك المعايير، متسقة مع التقديرات التي تتم وفق أساس المحاسبة السابق (بعد التعديلات لتعكس أي اختلاف في السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي يثبت أن تلك التقديرات كانت غير متسقة مع المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام.**

24. يحظر هذا المعيار التطبيق بأثر رجعي لبعض جوانب معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. يجوز ان تحصل الجهة المطبقة لأول مرة على معلومات بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام عن التقديرات التي أجرتها وفق الأساس المحاسبي السابق. وفقًا للفقرة 23، يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تعالج الحصول على تلك المعلومات بنفس الطريقة التي تعالج بها الأحداث اللاحقة لفترة القوائم المالية والتي لا يترتب عليها تعديلات وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 14، الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية.

25. قد تحتاج الجهة المطبقة لأول مرة إلى إجراء تقديرات وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام في تاريخ تطبيق تلك المعايير أو خلال فترة التحول والتي لم تكن مطلوبة في ذلك التاريخ وفق أساس المحاسبة السابق. لتحقيق الاتساق مع معيار المحاسبة للقطاع العام 14، يجب أن تعكس تلك التقديرات وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام الأوضاع التي كانت سائدة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو في تاريخ خلال فترة التحول. تحديدًا، يجب أن تعكس التقديرات المحددة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو خلال فترة التحول أسعار السوق أو أسعار الفائدة أو أسعار صرف العملات الأجنبية وأوضاع السوق في ذلك التاريخ. بالنسبة للأصول غير المالية، مثل العقارات والآلات والمعدات، يجب أن تعكس التقديرات الخاصة بالعمر الإنتاجي للأصل أو قيمته المتبقية أو حالته توقعات وحكم الإدارة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو التاريخ خلال فترة التحول.

26. تطبق الفقرات 23-25 على قائمة المركز المالي الافتتاحية. كما تطبق أيضًا على فترة المقارنة التي تختار فيها الجهة عرض المعلومات المقارنة وفقًا للفقرة 78، وفي هذه الحالة تُستبدل الإشارات إلى تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بإشارات إلى نهاية تلك الفترة المقارنة.

العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام

27. **يجب أن تعرض أول قوائم مالية للجهة المطبقة لأول مرة، تعد وفق معايير المحاسبة للقطاع العام، بصورة عادلة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. يتطلب العرض العادل التعبير الموثوق عن آثار المعاملات والأحداث والأوضاع الأخرى وفقًا للتعريفات وضوابط إثبات الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات المنصوص عليها في معايير المحاسبة للقطاع العام. إذا استفادت الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-62، فإن هذه الإعفاءات سوف تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وعلى قدرة الجهة المطبقة لأول مرة على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، إلى أن ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح و/أو عند إثبات البنود ذات الصلة و/أو قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

28. **يجب أن تعلن الجهة المطبقة لأول مرة عن الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة للقطاع العام فقط عند التزامها بجميع متطلبات تلك المعايير التي تنطبق والتي تكون سارية المفعول في ذلك التاريخ، مع مراعاة الفقرة 11. إذا طبقت الجهة المطبقة لأول مرة إعفاءً واحدًا أو أكثر من الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-62، فسوف يتأثر العرض العادل للقوائم المالية وقدرة الجهة على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. يجب على الجهة التي تلتزم قوائمها المالية بمعايير المحاسبة للقطاع العام أن تحتوي على نص صريح وغير متحفظ يفيد بذلك الالتزام في الإيضاحات. لا يجوز أن توصف القوائم المالية بأنها تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام ما لم تلتزم بجميع متطلبات المعايير ويجب أن تكون مؤهلة لوصفها كقوائم مالية تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

29. وفقًا للفقرة 29 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، يتحقق العرض العادل في جميع الظروف تقريبًا عن طريق الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق. لكي تعلن الجهة المطبقة لأول مرة عن الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة للقطاع العام، يجب الالتزام بجميع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام القابلة للتطبيق لضمان عرض تلك المعلومات بأسلوب يحقق الخصائص النوعية، مع مراعاة الفقرة 11.

30. تقدم الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-62 إعفاءً من متطلبات الإثبات، القياس، العرض و/أو الإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة للقطاع العام في تاريخ تطبيق تلك المعايير وخلال فترة التحول.

قد تختار الجهة المطبقة لأول مرة تطبيق هذه الإعفاءات، لكن يجب أن تأخذ في الاعتبار أن تطبيق هذه الإعفاءات سوف يؤثر على العرض العادل لقوائمها المالية وعلى قدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق وفقًا للفقرتين 27 و28 إلى أن ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح و/أو عند إثبات البنود ذات الصلة وقياسها و/أو عند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيها أبكر). قبل الاستفادة من هذه الإعفاءات، يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تأخذ في اعتبارها جميع الحقائق والظروف ذات الصلة والتأثير المحتمل على قوائمها المالية.

31. **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة تقويم ما إذا كانت الإعفاءات الانتقالية التي طُبِّقت تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وعلى قدرة الجهة على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

32. على سبيل المثال، تطبق الجهة المطبقة لأول مرة فترة السماح الانتقالية البالغة ثلاث سنوات فيما يخص إثبات الغرامات المرورية وقياسها لعدم توافر بيانات كافية عن قيمة الغرامات الصادرة والغرامات المشطوبة والتسويات التي تُوصِّلَ إليها مع المخالفين إلخ. لا تطبق فترة السماح على أي فئة أخرى من الإيرادات غير التبادلية. لا تعتبر الإيرادات التي يُحصَل عليها من الغرامات ذات أهمية نسبية بالنسبة للقوائم المالية ككل. تخلص الجهة إلى أن العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام لن يتأثر بتطبيق الإعفاءات والأحكام الانتقالية. نتيجة لذلك، فإن الجهة المطبقة لأول مرة سوف تظل قادرة على تحقيق العرض العادل وتأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق في تاريخ تطبيق تلك المعايير أو خلال فترة التحول.

الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق خلال فترة التحول

33. **يجوز ان تطبق الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-62. وسوف تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للقوائم المالية للجهة المطبقة لأول مرة، وعلى قدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق خلال فترة التحول وفقًا للفقرتين 27 و28 خلال تطبيقها. لا يجوز أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة هذه الإعفاءات قياسًا ببنود أخرى.**

34. **على الرغم من الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-62، تشجّع الجهة المطبقة لأول مرة على أن تلتزم بشكل كامل بجميع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق في أقرب وقت ممكن.**

35. **إلى الحد الذي تطبق فيه الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-62، لا يجب عليها تطبيق أي متطلبات ذات صلة خاصة بالعرض و/أو الإفصاح في معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق إلى أن ينقضي أجل الإعفاءات المطبقة أو عند إثبات البنود ذات الصلة و/أو قياسها في القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

فترة سماح لثلاث سنوات بعدم اثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات

إثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات

36. **إذا لم تكن الجهة المطبقة لأول مرة قد أثبتت الأصول و/أو الالتزامات وفق أساسها المحاسبي السابق، فإنه لا يطلب منها إثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات التالية لفترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع في السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام:**
    أ. **المخزون (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12، *المخزون*)؛ و**
    ب. **العقارات الاستثمارية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 16، *العقارات الاستثمارية*)؛ و**

ج. **العقارات والآلات والمعدات (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*)؛ و**

د. **برامج المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*)؛ و**

ه. **الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية (أنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 27، *الزراعة*)؛ و**

و. **الأصول غير الملموسة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*)؛ و**

ز. **أصول امتياز تقديم الخدمات والالتزامات ذات العلاقة، سواء بموجب نموذج الالتزام المالي أو نموذج منح الحق للمشغل (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 32، *ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح*)؛ و**

ح. **الأدوات المالية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية؛ الإثبات والقياس*).**

37. **إذا طبقت الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاء الوارد في الفقرة 36 (د)، فإنه يجب عليها إثبات الالتزام وأي أصول للبرنامج ذات علاقة في الوقت نفسه.**

38. **إذا أثبتت الجهة المطبقة لأول مرة الأصول و/أو الالتزامات المصنفة في الفقرة 36 وفق أساسها المحاسبي السابق، فإنه لا يتطلب منها تغيير سياستها (سياساتها) المحاسبية فيما يخص قياس هذه الأصول و/أو الالتزامات في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع خلال السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

39. مع مراعاة الفقرتين 36 و38، لا يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تغير سياستها (سياساتها) المحاسبيه بشأن إثبات الأصول و/أو الالتزامات و/أو قياسها في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ ضمن السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. تهدف الإعفاءات الانتقالية الواردة في الفقرتين 36 و38 إلى السماح للجهة المطبقة لأول مرة بتطوير نماذج موثوقة[1] لإثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات خلال فترة التحول. ويمكن أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة السياسات المحاسبية لإثبات الأصول و/أو الالتزامات و/أو قياسها والتي لا تلتزم بأحكام معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

40. **مع مراعاة أحكام للفقرتين 36 و38، يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تغير فقط سياساتها المحاسبية خلال فترة التحول للتأكد من الالتزام بشكل أفضل بالسياسات المحاسبية المنصوص عليها في معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، ويمكن أن تبقى على سياساتها المحاسبية الحالية إلى أن ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح أو عند إثبات البنود ذات الصلة و/أو قياسها في القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر). ويمكن أن تغير الجهة المطبقة لأول مرة سياستها المحاسبية بشأن إثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات على أساس كل فئة أو كل صنف على حدة عندما يكون استخدام الفئات أو الأصناف مسموحاً به في معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق.**

41. **إلى الحد الذي تطبق فيه الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاءات الواردة في الفقرتين 36 و38 اللتين تتيحان فترة سماح لثلاث سنوات بعدم إثبات و/أو قياس الأصول المالية، فإنه لا يتطلب منها إثبات و/أو قياس أي إيراد ذي علاقة وفقًا لشروط معيار المحاسبة للقطاع العام 9، الإيراد من المعاملات التبادلية، أو ذمم مدينة أخرى يتم تسويتها نقدًا أو بأصل مالي أخر وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23، الإيراد**

[1] المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات).

إثبات و/أو قياس الإيراد غير التبادلي

42. **لا يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة تغيير سياستها المحاسبية بشأن إثبات وقياس الإيرادات غير التبادلية في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ ضمن السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. قد تغير الجهة المطبقة لأول مرة سياستها بشأن الإيراد من المعاملات غير التبادلية على أساس كل فئة على حدة.**

43. إن الغرض من الحكم الانتقالي الوارد في الفقرة 42 هو السماح بفترة معينة للجهة المطبقة لأول مرة لتطوير نماذج موثوقة لإثبات وقياس الإيرادات المحققة من المعاملات غير التبادلية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 23، الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات) خلال فترة التحول. قد تطبق الجهة المطبقة لأول مرة السياسات المحاسبية لإثبات و/أو قياس الإيراد من المعاملات غير التبادلية التي لا تلتزم مع أحكام معيار المحاسبة للقطاع العام 23. يسمح الحكم الانتقالي الوارد في الفقرة 42 للجهة المطبقة لأول مرة بتطبيق المعيار 23 تدريجيًا على الفئات المختلفة من الإيرادات المحققة من المعاملات غير التبادلية. على سبيل المثال، قد تكون الجهة المطبقة لأول مرة قادرة على إثبات وقياس ضرائب الممتلكات وبعض الفئات الأخرى من التحويلات وفقًا للمعيار 23 بدءًا من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، لكنها قد تشترط ثلاث سنوات لوضع نموذج موثوق وكامل لإثبات وقياس إيراد ضريبة الدخل.

الإعفاءات الأخرى

معيار المحاسبة للقطاع العام 5، تكاليف الاقتراض

44. **إذا طبقت الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاء الوراد في الفقرة 36 الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأصول و/أو قياسها، واختيار المحاسبة عن تكاليف الاقتراض وفق المعالجة البديلة المسموح بها، فإنه لا يتطلب من الجهة رسملة أي تكاليف اقتراض على الأصول المؤهلة التي يسبق تاريخ بدء الرسملة فيها تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، إلى أن ينقضي أجل الإعفاء المقدم و/أو عند إثبات الأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

45. تسمح الفقرة 36 للجهة المطبقة لأول مرة بعدم إثبات و/أو قياس الأصول وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام 16 و17 و27 و31 و32 لمدة تصل إلى ثلاث سنوات من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. خلال هذه الفترة، قد تحتاج الجهة المطبقة لأول مرة الأخذ في الاعتبار متطلبات تلك المعايير في نفس الوقت الذي يتم فيه رسملة تكاليف الاقتراض والتي تطبق فيها المعالجة البدلية المسموح بها. عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من فترة الإعفاء الانتقالية فيما يخص إثبات الأصول و/أو قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام 16 و17 و27 و31 و32، فإنه لا يتطلب منها رسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة على الأصول المؤهلة قبل فترة التحول أو خلالها. وسوف يسمح للجهة المطبقة لأول مرة برسملة تكاليف الاقتراض المتكبدة على الأصول المؤهلة وفقًا للمعالجة البديلة المسموح بها فقط عند انقضاء أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح و/أو عند إثبات و/أو قياس الأصول ذات الصلة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).

معيار المحاسبة للقطاع العام 13، عقود الإيجار

46. **عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الوارد في الفقرة 36 الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأصول، فإنه لا يتطلب منها تطبيق المتطلبات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي إلى أن ينقضي أجل الإعفاء المقدم و/أو عند إثبات الأصول ذات الصلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع**

العام التي تنطبق (أيهما أبكر).

47. يسمح هذا المعيار للجهة المطبقة لأول مرة بمدة تصل إلى ثلاث سنوات من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بعدم إثبات الأصول وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام 16 و17 و27 و31 و32. خلال هذه الفترة، قد تحتاج الجهة المطبقة لأول مرة إلى الأخذ في الاعتبار متطلبات الإثبات الواردة في تلك المعايير في نفس الوقت الذي ينظر فيه في إثبات عقود الإيجار التمويلي في هذا المعيار. حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام 16 و17 و27 و31 و32 فإنه لا يتطلب منها إثبات أصول و/أو التزامات الإيجار التمويلي إلى أن ينقضي أجل الإعفاءات ذات العلاقة و/أو عند إثبات الأصول ذات الصلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).

معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة

48. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الوارد في الفقرة 36 والذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات العقارات والآلات والمعدات، فإنه لا يتطلب منها إثبات و/أو قياس الالتزامات المتعلقة بالتقدير الأولى لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يقع عليه إلى حالته الأصلية إلى أن ينقضي أجل الإعفاء المنصوص عليه في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، و/أو عند إثبات الأصل ذي الصلة و/أو قياسه وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 (أيهما أبكر).**

49. يسمح هذا المعيار للجهة المطبقة لأول مرة بمدة تصل إلى ثلاث سنوات من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام بعدم إثبات و/أو قياس العقارات والآلات والمعدات. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 17 من الجهة أن تدرج كجزء من تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات، التقدير الأولى لتكاليف إزالة البند وإعادة تأهيل الموقع الذي يقع عليه. عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات العقارات والآلات والمعدات، فإنه لا يتطلب منها تطبيق المتطلبات المتعلقة بالتقدير الأولى لتكاليف تفكيك وإزالة البند وإعادة الموقع الذي يقع عليه إلى حالته الأصلية إلى أن ينقضي أجل الإعفاء المقدم و/أو عند إثبات الأصل ذي الصلة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 17 (أيهما أبكر). يجب قياس الالتزام كما في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات و/أو قياس الأصل، وهو التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء الذي يتيح فترة السماح و/أو الذي يُثبَت فيه و/أو يُقاسُ الأصل وفق معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق.

50. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الوارد في الفقرة 48، فيجب عليها إثبات و/أو قياس الالتزام وأي أصل ذي علاقة في نفس الوقت.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 20، الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

51. **لا يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة، والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، ومعلومات عن كبار موظفي الإدارة في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ ضمن السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

52. **على الرغم من الحكم الانتقالي المنصوص عليه في الفقرة 51، تشجّع الجهة المطبقة لأول مرة على أن تفصح عن معلومات عن العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة، والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، ومعلومات عن كبار موظفي الإدارة، التي تكون معروفة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة

53. **إذا لم تثبت الجهة المطبقة لأول مرة حصصها في الجهات المسيطر عليها أو الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة وفق أساسها المحاسبي السابق، فإنه لا يتطلب منها إثبات و/أو قياس حصصها في الجهات الأخرى على أنها جهة مسيطر عليها أو جهة زميلة أو مشروع مشترك في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع في السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

54. مع مراعاة الفقرة 53، لا يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة أن تغير سياستها المحاسبية بشأن إثبات و/أو قياس حصصها في الجهات المسيطر عليها أو الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع في السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. الغرض من الإعفاء الانتقالي الوارد في الفقرة 53 هو السماح للجهة المطبقة لأول مرة بفترة لتحديد وتصنيف حصصها بشكل مناسب في الجهات الأخرى إما كجهات مسيطر عليها أو كجهات زميلة أو مشاريع مشتركة خلال فترة التحول. قد تطبق الجهة المطبقة لأول مرة السياسات المحاسبية لإثبات و/أو قياس حصصها في الجهات المسيطر عليها أو الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة التي لا تلتزم بأحكام معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة

55. **مع مراعاة الفقرة 53، يجب أن تعرض الجهة المطبقة لأول مرة قوائم مالية للجهة الاقتصادية بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. مع ذلك، لا يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة والتي تعرض قوائم مالية للجهة الاقتصادية أن تستبعد جميع الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات، بين الجهات ضمن الجهة الاقتصادية في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ ضمن السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

56. عند تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، قد يكون لدى الجهة جهات مسيطر عليها مع عدد مهم من المعاملات بين الجهات المسيطر عليها. وتبعاً لذلك، قد يكون من الصعب تحديد بعض المعاملات والأرصدة التي هي بحاجة لاستبعادها لغرض إعداد القوائم المالية الموحدة للجهة الاقتصادية. لهذا السبب، تقدم الفقرة 55 فترة سماح لمدة تصل إلى ثلاث سنوات لاستبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات بين الجهات ضمن الجهة الاقتصادية بشكل كامل.

57. **على الرغم من الإعفاء الانتقالي الوارد في الفقرة 55، تشجّع الجهة المطبقة لأول مرة على أن تستبعد تلك الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات التي تكون معروفة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام من أجل الالتزام بأحكام معيار المحاسبة للقطاع العام 35 بشكل كامل في أقرب وقت ممكن.**

58. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الانتقالي الوارد في الفقرة 53 و/أو الفقرة 55، فإنه لا يجوز أن تعرض القوائم المالية على أنها قوائم مالية موحدة حتى:**
    أ. **ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح؛ و**
    ب. **عند إثبات حصصها في الجهات الأخرى بشكل مناسب كجهات مسيطر عليها أو جهات زميلة أو مشاريع مشتركة؛ أو**
    ج. **استبعاد الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات بين الجهات ضمن الجهة الاقتصادية (أيهما أبكر).**

معيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة

59. **عندما تطبق الجهة المطبقة لأول مرة طريقة حقوق الملكية عند تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 36، فإنه لا يطلب من المستثمر استبعاد حصته في الفائض والعجز الناتج عن المعاملات الصاعدة والنازلة بين المستثمر والجهة الزميلة أو المشروع المشترك التابع له في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ ضمن السنوات الثلاث التي تلي تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

60. عند تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، قد تكون الجهة المطبقة لأول مرة هي مستثمر في واحدة أو أكثر من الجهة الزميلة أو المشاريع المشتركة مع عدد مهم من المعاملات الصاعدة والنازلة بين المستثمر والجهة المستثمر بها. تبعًا لذلك، قد يكون من الصعب تحديد بعض المعاملات الصاعدة و/أو النازلة التي تتطلب استبعاد حصة المستثمر في فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك في تطبيق طريقة حقوق الملكية. لهذا السبب، تقدم الفقرة 59 فترة سماح المستثمر لمدة تصل إلى ثلاث سنوات لاستبعاد حصته بشكل كامل في فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك الناتج عن المعاملات الصاعدة و/أو النازلة.

61. **على الرغم من الإعفاء الانتقالي الوارد في الفقرة 59، تشجّع الجهة المطبقة لأول مرة على أن تستبعد حصتها في فائض وعجز الجهة الزميلة والمشروع المشترك الناتجة عن المعاملات الصاعدة والنازلة التي تكون معروفة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، من أجل الالتزام بشكل كامل لأحكام معيار المحاسبة للقطاع العام 36 في أقرب وقت ممكن.**

62. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الانتقالي الوارد في الفقرة 53 و/أو الفقرة 59، فإنه لا يجوز لها عرض القوائم المالية على انها قوائم مالية تتم فيها المحاسبة عن الاستثمارات في الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية حتى:**
   أ. **ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح؛ و**
   ب. **عند إثبات حصصها في الجهات الأخرى بشكل مناسب كجهات مسيطر عليها أو جهات زميلة أو مشاريع مشتركة؛ او**
   ج. **استبعاد حصتها في فائض وعجز الجهة الزميلة الناتجة عن المعاملات الصاعدة والنازلة بين الجهة المستثمرة والجهة المستثمر فيها (أيهما أبكر).**

معيار المحاسبة للقطاع العام 40، تجميع العمليات في القطاع العام

62أ. **عندما تطبق الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاء الوارد في الفقرة 36 والذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات، فإن الجهة المطبقة لأول مرة قد تكون طرفا في تجميع لعمليات في القطاع العام يحدث خلال فترة السماح الانتقالية تلك. ولا يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة إثبات و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات المرتبطة بتجميع العمليات في القطاع العام، حتى انقضاء فترة السماح الإعفاء الانتقالي و/أو إثبات و/أو قياس الأصول ذات الصلة و/أو الالتزامات ذات الصلة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

62ب. **عندما تطبق الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاء في الفقرة 62أ، فإنه لا يجوز أن تُثبت الشهرة المرتبطة بعملية استحواذ. تقوم الجهة المطبقة لأول مرة بإثبات الفرق بين (أ) و (ب) التاليين في صافي الأصول/ قوق الملكية:**

أ. **مجموع:**

(1) **أي مقابل معين؛**

(2) **أي حصة غير مسيطر عليها في العملية المستحوذ عليها؛ و**

(3) **أي حصص حقوق ملكية محتفظ بها مسبقاً في العملية المستحوذ عليها.**

ب. **صافي قيمة الأصول المحددة المقتناة والالتزامات التي تم تحملها.**

62ج. يطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 40 بأثر مستقبلي. وبناءً على ذلك، لا تقوم الجهة المطبقة لأول مرة بتعديل أي مبلغ للشهرة أُثبِتَ نتيجة لتجميع عمليات في القطاع العام سبق تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 40.

الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق خلال فترة التطبيق

63. **يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة، أو يجوز أن تختار، تطبيق الإعفاءات الواردة في الفقرات 64-134. لن تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للقوائم المالية للجهة وعلى قدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق خلال فترة التحول وفقًا للفقرتين 27 و28 عند تطبيقهما. ولا يجوز أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة هذه الإعفاءات قياسًا ببنود أخرى.**

استخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول و/أو الالتزامات

64. **يجوز أن تختار الجهة المطبقة لأول مرة قياس الأصول و/أو الالتزامات التالية بقيمتها العادلة عندما لا تتوافر معلومات موثوق بها عن تكلفة الأصول والالتزامات، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها التكلفة المفترضة لما يلي:**

أ. **المخزون (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12)؛**

ب. **العقارات الاستثمارية، إذا اختارت الجهة المطبقة لأول مرة استخدام نموذج التكلفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 16؛**

ج. **العقارات والآلات والمعدات (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 17)؛**

د. **الأصول غير الملموسة، بخلاف الأصول غير الملموسة المولدة داخليًا (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 31) التي تلبي:**

(1) **ضوابط الاثبات في معيار المحاسبة للقطاع العام 31 (باستثناء ضابط القياس الموثوق)؛ و**

(2) **ضوابط إعادة التقييم في معيار المحاسبة للقطاع العام 31 (بما في ذلك وجود سوق نشط)؛**

ه. **الأدوات المالية (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 29)؛ أو**

و. **أصول امتياز تقديم الخدمات (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 32).**

65. يمكن تحديد التكلفة المفترضة فقط عندما لا تتوافر تكلفة اقتناء الأصل و/أو الالتزام. تفترض التكلفة المفترضة أن الجهة قد أثبتت أوليًا الأصل و/أو الالتزام في تاريخ معين. يكون الاستهلاك أو الاستنفاد اللاحق مبنياً على تلك التكلفة المفترضة على أساس افتراض أن تكلفة الاقتناء تساوي التكلفة المفترضة. على سبيل المثال، قد تختار الجهة المطبقة لأول مرة قياس العقارات والآلات والمعدات بالتكلفة المفترضة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام لأن المعلومات عن تكلفة بند العقارات والآلات والمعدات

لم تكن متوافرة في ذلك التاريخ، وتستخدم القيمة العادلة على أنها تكلفته المفترضة في ذلك التاريخ. يكون الاستهلاك اللاحق مبنياً على القيمة العادلة التي تُحَدَّد في ذلك التاريخ ويبدأ من التاريخ الذي حُدِّدَت فيه التكلفة المفترضة.

66. لا يُعَدُّ استخدام التكلفة المفترضة إعادة تقييم أو تطبيق لنموذج القيمة العادلة للقياس اللاحق وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

67. **يجوز أن تختار الجهة المطبقة لأول مرة استخدام مبلغ إعادة تقييم العقارات والآلات والمعدات وفق أساسها المحاسبي السابق كتكلفة مفترضة إذا كانت القيمة الناتجة من إعادة التقييم، في تاريخ إعادة التقييم، قابلة للمقارنة بصورة عامة مع:**
أ. **القيمة العادلة؛ أو**
ب. **التكلفة أو التكلفة المستهلكة، عندما يكون ذلك مناسبًا، وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام بعد تعديلها لتعكس، على سبيل المثال، التغيرات في مؤشر الأسعار العام أو الخاص.**

68. يجوز أن تكون الجهة المطبقة لأول مرة قد وضعت تكلفة مفترضة للعقارات والآلات والمعدات وفقًا لأساسها المحاسبي السابق من خلال قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ معين بسبب حدث محدد:
أ. إذا كان تاريخ القياس يصادف أو يسبق تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، قد تستخدم الجهة المطبقة لأول مرة قياسات القيمة العادلة المبنية على أساس الأحداث كتكلفة مفترضة لمعايير المحاسبة للقطاع العام في تاريخ ذلك القياس.
ب. إذا كان تاريخ القياس بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، لكنه يقع خلال فترة التحول التي تستفيد فيها الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات و/أو قياس بعض الأصول، يجوز استخدام قياسات القيمة العادلة المبنية على أساس الأحداث كتكلفة مفترضة عند وقوع الحدث. يجب أن تثبت الجهة المطبقة لأول مره التعديلات الناجمة مباشرةً في الفائض أو العجز المتراكم عند إثبات و/أو قياس الأصل.

69. عند تحديد القيمة العادلة وفقًا للفقرة 67، يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة تعريف القيمة العادلة وأن تطبق الإرشادات الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى التي تنطبق في تحديد القيمة العادلة للأصل المعني. يجب أن تعكس القيمة العادلة الأوضاع التي كانت سائدة في التاريخ الذي تم تحديدها فيه.

70. **في حال توافر أدلة موثوقة مبنية على السوق للقيمة العادلة للمخزون أو العقارات الاستثمارية ذات الطبيعة المتخصصة، فإنه يجوز أن تأخذ الجهة المطبقة لأول مرة بعين الاعتبار بدائل للقياس التالية في تحديد التكلفة المفترضة:**
أ. **للمخزون، تكلفة الإحلال الحالية؛ و**
ب. **للعقارات الاستثمارية ذات الطبيعة المتخصصة، تكلفة الإحلال المستهلكة.**

استخدام التكلفة المفترضة لقياس الأصول المقتناة من خلال معاملة غير تبادلية

71. **يجوز أن تختار الجهة المطبقة لأول مرة قياس الأصل الذي تم اقتناؤه من خلال معاملة غير تبادلية بقيمته العادلة عندما لا تتوافر معلومات موثوقة عن تكلفة الأصل، وأن تستخدم تلك القيمة العادلة على أنها تكلفته المفترضة.**

استخدام التكلفة المفترضة للاستثمارات في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة (معيار المحاسبة للقطاع العام 34)

72. **عندما تقيس الجهة المطبقة لأول مرة الاستثمارات في جهة مسيطر عليها أو مشروع مشترك أو جهة زميلة بسعر التكلفة ضمن قوائمها المالية المنفصلة، فإنها يجوز أن تختار في تاريخ تطبيق معايير**

المحاسبة للقطاع العام قياس ذلك الاستثمار بأحد المبالغ التالية في قائمة المركز المالي الافتتاحية المنفصلة:

أ. **التكلفة؛ أو**

ب. **التكلفة المفترضة. يجب أن تكون التكلفة المفترضة لهذا الاستثمار هي قيمته العادلة (التي تحدد وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29) في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام الخاص بالجهة المطبقة لأول مرة في قوائمها المالية المنفصلة.**

73. يجوز أن تنشئ الجهة المطبقة لأول مرة تكلفة مفترضة للاستثمار في جهة مسيطر عليها أو مشروع مشترك أو جهة زميلة وفق أساسها المحاسبي السابق من خلال قياسه بقيمته العادلة في تاريخ معين بسبب حدث محدد. في هذه الحالات، تطبق الجهة المطبقة لأول مرة الفقرة 72 (أ) و (ب).

التاريخ الذي يمكن فيه تحديد التكلفة المفترضة

74. **يجوز أن يختلف التاريخ الذي تحدد فيه التكلفة المفترضة تبعًا لما إذا كانت الجهة المطبقة لأول مرة تستفيد من الإعفاء الانتقالي الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم ثبات و/أو قياس بعض الأصول و/أو الالتزامات. عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء، يمكن تحديد التكلفة المفترضة في أي تاريخ خلال تلك الفترة، أو في التاريخ الذي ينقضي فيه الإعفاء (أيهما أبكر)، ويجب إثباتها وفقًا للفقرة 76. في حالة عدم تطبيق الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاء، فإنه يجب أن تحدد التكلفة المفترضة في بداية أول فترة تعرض فيها الجهة المطبقة لأول مرة القوائم المالية وفق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

75. حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات و/أو قياس أصول و/أو التزامات معينة، فإنه قد تحدد تكلفة مفترضة لذلك الأصل و/أو الالتزام في أي لحظة زمنية ضمن فترة السماح الانتقالية البالغة ثلاث سنوات.

76. **عند تحديد التكلفة المفترضة خلال الفترة التي تستفيد فيها الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح إعفاء انتقالي لثلاث سنوات بعدم إثبات و/أو قياس أصل و/أو التزام معين، فيجب أن تثبت الجهة المطبقة لأول مرة التعديل في الفائض أو العجز المتراكم في بداية السنة التي يُثبَت فيها التكلفة المفترضة و/أو يُقاس الأصل و/أو الالتزام.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 1، عرض القوائم المالية

المعلومات المقارنة

77. **تشجع الجهة المطبقة لأول مرة، ولكنه غير مطلوب منها، على أن تقوم بعرض المعلومات المقارنة في أول قوائم مالية انتقالية لها وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية لها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام، معروضة وفقًا لهذا المعيار. عندما تعرض الجهة المطبقة لأول مرة المعلومات المقارنة، فإنه يجب عرضها وفقًا لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 1.**

78. **عندما تختار الجهة المطبقة لأول مرة عرض المعلومات المقارنة، يجب أن تتضمن القوائم المالية الانتقالية أو أول قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام المعروضة وفقًا لهذا المعيار ما يلي:**

أ. **قائمة واحدة للمركز المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة، وقائمة المركز المالي الافتتاحية كما في بداية فترة القوائم المالية قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق؛**

ب. **قائمة واحدة للأداء المالي مع معلومات مقارنة للفترة السابقة؛**

ج. **قائمة واحدة للتغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية مع معلومات مقارنة للفترة السابقة؛**

د. **قائمة تدفقات نقدية واحدة مع معلومات مقارنة للفترة السابقة؛**
ه. **مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للسنة الحالية كقائمة مالية إضافية منفصلة أو كعمود لمبالغ الموازنة ضمن القوائم المالية، وذلك إذا كانت الجهة المطبقة لأول مرة تتيح موازنتها المعتمدة للعموم؛ و**
و. **الإيضاحات ذات الصلة بما في ذلك المعلومات المقارنة، والإفصاح عن المعلومات السردية عن التعديلات ذات الأهمية النسبية على النحو المطلوب وفق الفقرة 142.**

79. **عندما تختار الجهة المطبقة لأول مرة عدم عرض المعلومات المقارنة، فيجب أن تتضمن القوائم المالية الانتقالية لها وفق معايير المحاسبة للقطاع العام بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق أو أول قوائم المالية لها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام المعروضة وفقًا لهذا المعيار ما يلي:**
أ. **قائمة مركز مالي واحدة، وقائمة مركز مالي افتتاحية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق؛**
ب. **قائمة واحدة للأداء المالي؛**
ج. **قائمة واحدة للتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛**
د. **قائمة واحدة للتدفقات النقدية؛**
ه. **مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية للسنة الحالية كقائمة مالية إضافية منفصلة أو كعمود لمبالغ الموازنة ضمن القوائم المالية، وذلك إذا كانت الجهة المطبقة لأول مرة تتيح موازنتها المعتمدة للعموم؛ و**
و. **الإيضاحات ذات الصلة، والإفصاح عن المعلومات السردية عن التعديلات ذات الأهمية النسبية على النحو المطلوب وفق الفقرة 142.**

80. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-62 التي تتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات و/أو قياس بند، فيجب تعديل المعلومات المقارنة للسنة اللاحقة لتاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام فقط عندما تتوافر معلومات عن البنود بعد إثباتها و/أو قياسها خلال فترة السماح.**

81. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 من الجهة عرض معلومات مقارنة فيما يخص الفترة السابقة لجميع المبالغ المدرجة في القوائم المالية. عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح إعفاء انتقالي لثلاث سنوات بعدم اثبات و/أو قياس بند، فيجب أن تعرض خلال فترة التحول معلومات، مقارنة للبند المثبت به و/أو القياس خلال تلك الفترة فقط، إذا توافرت معلومات عن البند في الفترة المقارنة. ويجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة المتطلبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 1 بعد أن تعدل قوائمها المالية الأولى وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

المعلومات المقارنة المعدة وفقا لأساس غير معايير المحاسبة للقطاع العام

82. يجوز أن تعرض الجهة المطبقة لأول مرة معلومات مقارنة وفق أساسها المحاسبي السابق. وفي أي قوائم مالية تحتوي على معلومات مقارنة بموجب أساس المحاسبة السابق، ويجب أن تسم الجهة المطبقة لأول مرة المعلومات المعدة باستخدام أساس المحاسبة السابق بأنها غير معدة وفقًا للمعايير المحاسبة للقطاع العام، وأن تفصح عن طبيعة التعديلات الرئيسة التي من شأنها أن تجعلها ملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

83. حينما تعرض الجهة المطبقة لأول مرة معلومات مقارنة على أساس غير معايير المحاسبة للقطاع العام ضمن أول قوائم مالية لها وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية الانتقالية لها وفق معايير المحاسبة للقطاع العام، بعد تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، فإنه لا

يجوز أن تطبق الإعفاءات والأحكام الانتقالية المنصوص عليها في هذا المعيار على المعلومات المقارنة على أساس غير معايير المحاسبة للقطاع العام المعروضة في أول قوائم مالية أو أول قوائم مالية انتقالية لتلك على أساس معايير المحاسبة للقطاع العام.

الملخصات التاريخية المعدة على أساس غير معايير المحاسبة للقطاع العام

84. يجوز أن تختار الجهة المطبقة لأول مرة عرض الملخصات التاريخية لبيانات مختارة للفترات التي تسبق الفترة الأولى التي تعرض فيها القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام. ولا يتطلب هذا المعيار أن تلتزم هذه الملخصات بمتطلبات الإثبات والقياس الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام. وفي أي قوائم مالية تحتوي على ملخصات تاريخية وفق أساس المحاسبة السابق، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تسم بشكل بارز المعلومات المعدة على أساس المحاسبة السابق بأنها غير مُعدة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام، وأن تفصح عن طبيعة التعديلات الرئيسة التي من شأنها أن تجعلها ملتزمة بمعايير المحاسبة للقطاع العام. ولا تحتاج الجهة المطبقة لأول مرة إلى الإفصاح عن مبالغ تلك التعديلات.

معيار المحاسبة للقطاع العام 4، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

85. **في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، لا تحتاج الجهة المطبقة لأول مرة إلى الالتزام بالمتطلبات الخاصة بفروقات التحويل المتراكمة القائمة في ذلك التاريخ. وإذا استخدمت الجهة المطبقة لأول مرة هذا الإعفاء:**
   أ. **يفترض أن فروقات التحويل المتراكمة لجميع العمليات الأجنبية تكون قيمتها صفر في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام؛ و**
   ب. **يجب أن يستثنى المكسب أو الخسارة من الاستبعاد اللاحق لأي عملية أجنبية فروقات التحويل التي نشأت قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام وأن يحتوي على فروقات التحويل اللاحقة.**

86. **يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة المتطلب المتعلق بمعالجة أي شهرة (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 40) ناتجة عن استحواذ على عملية أجنبية وأي تعديلات للقيمة العادلة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات الناتجة عن الاستحواذ، كأصول والتزامات للعملية الأجنبية بأثر مستقبلي من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

87. عند تطبيق الإعفاء الانتقالي الوارد في الفقرة 85، لا يجوز للجهة المطبقة لأول مرة إعادة عرض قوائم السنوات السابقة بسبب الاستحواذ على عملية أجنبية قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، ويجب تبعًا لذلك، حيث يكون مناسبًا، أن تعالج الشهرة وتعديلات القيمة العادلة الناتجة عن الاستحواذ كأصول والتزامات للجهة بدلًا من أصول والتزامات للعملية الأجنبية. لذلك تكون تلك الشهرة وتعديلات القيمة العادلة إما معبَّراً عنها فعلًا بالعملة الوظيفية للجهة أو تكون بنوداً غير نقدية بعملة أجنبية، يتم التقرير عنها باستخدام سعر الصرف في تاريخ الاستحواذ.

معيار المحاسبة للقطاع العام 5، تكاليف الاقتراض

88. **تشجّع الجهة المطبقة لأول مرة، ولكنه غير مطلوب منها، على أن تقوم بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 5 بأثر رجعي حينما تطبق أو تغير سياستها المحاسبية إلى المعالجة المرجعية.**

89. **حينما تطبق الجهة المطبقة لأول مرة المعالجة المرجعية أو تغير سياستها المحاسبية إليها يسمح لها أن تحدد أي تاريخ يسبق تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام وتطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 5 بأثر مستقبلي في أو بعد ذلك التاريخ المحدد.**

90. **حينما تغير الجهة المطبقة لأول مرة سياستها المحاسبية إلى المعالجة البديلة المسموح بها، فيجب**

عليها إثبات أي تكاليف اقتراض متكبَّدة قبل وبعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام على الأصول المؤهلة التي يسبق تاريخ بدء الرسملة فيها تاريخ تطبيق تلك المعايير، وذلك بأثر رجعي وفقًا للمعاجلة البديلة المسموح بها.

معيار المحاسبة للقطاع العام 10، التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح

التضخم الجامح بشكل حاد

.91 **إذا كان لدى الجهة المطبقة لأول مرة عملة وظيفية كانت، أو هي، عملة اقتصاد ذي تضخم جامح، فيجب أن تحدد ما إذا كانت تعرضت لتضخم جامح بشكل حاد قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

.92 تعد عملة الاقتصاد ذي التضخم الجامح عرضة لتضخم جامح بشكل حاد إذا كان لديها الخاصيتان التاليتان:

أ. لا يتوافر مؤشر عام للأسعار يمكن الاعتماد عليه لجميع الجهات التي لها معاملات وأرصدة بالعملة؛ و

ب. لا توجد إمكانية للمبادلة بين العملة وعملة أجنبية مستقرة نسبياً.

.93 تتوقف العملة الوظيفية للجهة المطبقة لأول مرة عن التعرض للتضخم الجامح بشكل حاد في تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي. وهو التاريخ الذي لا يكون فيه لدى العملة أي من، أو كل من، الخاصيتين الواردتين في الفقرة 94 أو عندما يكون هناك تغيير في العملة الوظيفية للجهة المطبقة لأول مرة إلى عملة لا تكون عرضة لتضخم جامح بشكل حاد.

.94 **عندما يكون تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام الخاص بالجهة المطبقة لأول مرة هو تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي أو بعده، فإنه قد تختار الجهة المطبقة لأول مرة قياس جميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها قبل تاريخ عودة العملة الوظيفية إلى الوضع الطبيعي بالقيمة العادلة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام. قد تستخدم الجهة المطبقة لأول مرة تلك القيمة العادلة كتكلفة مفترضة لتلك الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي الافتتاحية.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 13، عقود الإيجار

.95 **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام تصنيف جميع عقود الإيجار القائمة كعقود إيجار تشغيلي أو تمويلي بناءً على الظروف القائمة عند نشأة عقد الإيجار، إلى الحد الذي تكون فيه هذه العقود معروفة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

.96 **إذا اتفق المستأجر والمؤجر على تغيير أحكام عقد الإيجار بين تاريخ نشأة عقد الإيجار وتاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق بأسلوب قد ينتج عنه تصنيف مختلف لعقد الإيجار في تاريخ التطبيق، فيجب اعتبار الاتفاق المعدل بأنه اتفاق جديد. ويجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تأخذ في اعتبارها أحكام الاتفاق الجديد في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق في تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تشغيلي أو تمويلي.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 18، التقارير القطاعية

.97 **لا يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة عرض معلومات قطاعية في فترات القوائم المالية التي تبدأ في تاريخ يقع في السنوات الثلاث اللاحقة لتاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 21، الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد

.98 **يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 21 بأثر مستقبلي من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، باستثناء ما يتعلق بتلك الأصول التي تستفيد فيها الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الوارد في الفقرة 36 والذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث**

سنوات بعدم إثبات و/أو قياس الأصول. عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات في معايير المحاسبة للقطاع العام 16 و17 و27 و31 و32، فإنها تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 21 عند انقضاء أجل الإعفاء الذي اتاح فترة السماح و/أو عند إثبات الأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).

99. **في التاريخ الذي تنقضي فيه فترة سماح الإعفاءالانتقالي، و/أو عندما يُثبَت و/أو تُقاس الأصول ذات الصلة في القوائم المالية (أيهما أبكر)، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على هبوط قيمة الأصول غير المولدة للنقد التي أثبِتتْ و/أو قِيسَت. يجب إثبات أي خسارة لهبوط القيمة في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في فترة القوائم المالية التي ينقضي فيها أجل الإعفاء الانتقالي و/أو تُثبَت و/أو تُقاس فيها الأصول ذات الصلة (أيهما أبكر).**

100. يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 21 بأثر مستقبلي. هذا يعني أنه في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، أو إذا طبقت الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاء الانتقالي المتعلق بقياس و/أو إثبات الأصول، فقط عند انقضاء فترة السماح الانتقالية البالغ ثلاث سنوات، و/أو عندما تُثبت و/أو تُقاس الأصول ذات الصلة في القوائم المالية (أيهما أبكر)، سيتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على هبوط قيمة أي أصول غير مولدة للنقد تظهر في قائمة المركز المالي الافتتاحية.

معيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين

101. **يجب أن تثبت الجهة المطبقة لأول مرة و/أو قياس جميع منافع الموظفين في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، باستثناء برامج المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل لأخرى حيث تستفيد من الإعفاء الوارد في الفقرة 36.**

برامج المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى

102. **في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من فترة الإعفاء الانتقالية البالغة ثلاث سنوات، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء أو عندما تُثبت و/أو تُقاس الالتزامات ذات الصلة في القوائم المالية (أيهما أبكر)، أن تحدد التزامها الأولي مقابل برامج المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى في ذلك التاريخ بما يعادل:**

أ. **القيمة الحالية للالتزام في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من فترة السماح الانتقالية البالغة ثلاث سنوات، في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء، أو عندما تُثبت و/أو تُقاس الالتزامات ذات الصلة في القوائم المالية (أيهما أبكر)، باستخدام طريقة وحدة الائتمان المتوقعة؛ و**

ب. **ناقصاً القيمة العادلة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من فترة السماح الانتقالية البالغة ثلاث سنوات، في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء، أو عندما تُثبت و/أو تُقاس الالتزامات ذات الصلة في القوائم المالية (أيهما أبكر) فيما يخص أصول البرنامج (إن وجدت) والتي يتم تسوية الالتزامات منها بشكل مباشر.**

ج. **[حذفت].**

103. **إذا كان الالتزام الأولى وفقًا للفقرة 102 هو أكثر أو أقل من الالتزام الذي أُثبِتَ و/أو قِيسَ في نهاية الفترة المقارنة وفق أساس المحاسبة السابق للجهة المطبقة لأول مرة، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة إثبات تلك الزيادة/ النقص في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي تُثبَت فيها البنود و/أو تُقاس.**

104. يتضمن تأثير التغير في السياسة المحاسبية ضمن معيار المحاسبة للقطاع العام 39 أي إعادة قياس نشأت، إن وجدت، في فترات سابقة. قد لا تثبت و/أو تقيس الجهة المطبقة لأول مرة أي التزام في ظل الأساس المحاسبي السابق. وفي هذه الحالة ستعبر الزيادة في الالتزام عن المبلغ الكامل للالتزام مطروحًا منه القيمة العادلة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من فترة السماح الانتقالية البالغة ثلاث سنوات، في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء أو الذي تُثبَت و/أو تُقاس فيه الالتزامات ذات الصلة في القوائم المالية (أيهما أبكر)، وأي أصول للبرنامج وفقًا للفقرة 102 (ب). وتُثبَت هذه الزيادة في الالتزام في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي تُثبَت و/أو تُقاس فيها البنود.

105. **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة إثبات جميع إعادات القياس التراكمية في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي تُثبَت و/أو تُقاس فيها البنود.**

106. [حذفت].

107. [حذفت].

معيار المحاسبة للقطاع العام 26، الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد

108. **يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 26 بأثر مستقبلي من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، إلا فيما يتعلق بتلك الأصول التي تستفيد فيها الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الوارد في الفقرة 36 الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأصول و/أو قياسها. عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات في معايير المحاسبة للقطاع العام 16 و17 و27 و31 و32، فإنها تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 26 عندما ينقضي أجل الإعفاء و/أو عند إثبات الأصول ذات الصلة و/أو قياسها وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

109. **في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء الانتقالي الذي أتاح فترة سماح، و/أو عند إثبات الأصول ذات الصلة و/أو قياسها في القوائم المالية (أيهما أبكر)، يجب أن تحدد الجهة المطبقة لأول مرة ما إذا كان هناك أي مؤشر على هبوط قيمة الأصول المولدة للنقد التي أثبِتت و/أو قِيسَت. يجب إثبات أي خسارة هبوط قيمة ضمن الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو ضمن الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في فترة القوائم المالية التي ينقضي فيها أجل الإعفاء الانتقالي، و/أو تُثبَت و/أو تُقاس فيها الأصول ذات الصلة (أيهما أبكر).**

110. يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 26 بأثر مستقبلي. وهذا يعني أنه في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، أو إذا طبقت الجهة المطبقة لأول مرة الإعفاء الانتقالي المتعلق بإثبات الأصول و/أو قياسها، فقط عندما تنقضي فترة السماح الانتقالية البالغة ثلاث سنوات، و/أو عندما تُثبت و/أو تُقاس الأصول ذات الصلة في القوائم المالية (أيهما أبكر)، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تحدد ما إذا كان هناك مؤشر على هبوط في قيمة أي أصول مولدة للنقد تتضمنها قائمة المركز المالي الافتتاحية.

معيار المحاسبة للقطاع العام 28، الأدوات المالية: العرض

111. **في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، يجب أن تُقَوّم الجهة المطبقة لأول مرة شروط الأداة المالية لتحديد ما إذا كانت تحتوي على مكون التزام ومكون صافي أصول/ حقوق ملكية. إذا لم يعد مكون الالتزام قائمًا في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، فلا تحتاج الجهة المطبقة لأول مرة إلى فصل الأداة المالية المركبة إلى مكون التزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

112. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 28 من الجهة فصل الأداة المالية المركبة عند نشأة العقد إلى مكون التزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية. وإذا لم يعد مكون الالتزام قائمًا، فإن تطبيق المعيار 28 بأثر رجعي يتضمن الفصل بين جزأين من صافي الأصول/ حقوق الملكية. الجزء الأول هو في الفائض والعجز المتراكم ويمثل الفوائد المتراكمة على مكون الالتزام. يمثل الجزء الآخر المكون الأصلي لصافي الأصول/ حقوق الملكية. مع ذلك، يسمح هذا المعيار للجهة المطبقة لأول مرة بعدم فصل هذين الجزأين إذا لم يعد مكون الالتزام قائمًا في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس

تصنيف الأدوات المالية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو خلال فترة التحول

113. **قد تصنف الجهة المطبقة لأول مرة وفقًا للفقرة 114 أصلاً مالياً أو التزامًا مالياً على أنه أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان يستوفي ضوابط التصنيف الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29. ويجب أن تفصح الجهة المطبقة لأول مرة عن القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية المصنفة ضمن كل فئة في تاريخ التصنيف، وعن تصنيفها وقيمتها الدفترية.**

114. **يسمح معيار المحاسبة للقطاع العام 29 بتصنيف الأصل المالي الذي يتعين تصنيفه عند الإثبات الأولى على أنه أصل متاح للبيع أو أداة مالية (شريطة أن يستوفى ضوابط معينة) على أنه أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. على الرغم من هذا المتطلب، هناك استثناءات تطبق في الحالات التالية:**
   أ. **يسمح للجهة المطبقة لأول مرة بالتصنيف على أنه متاح للبيع في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**
   ب. **يسمح للجهة المطبقة لأول مرة بتصنيف أي أصل مالي أو التزام مالي على أنه بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، شريطة أن يستوفي الأصل أو الالتزام الضوابط الواردة في الفقرة 10 (ب) (1) أو الفقرة 10 (ب) (2) أو الفقرة 13 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29 في ذلك التاريخ.**

إلغاء إثبات الأصول المالية والالتزامات المالية

115. **باستثناء ما تسمح به الفقرة 116، يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تطبق متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29 بأثر مستقبلي فيما يخص المعاملات التي تحدث في، أو بعد، تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات بعدم إثبات الأدوات المالية، في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح و/أو الذي تُثْبَت فيه الأدوات المالية (أيهما أبكر). على سبيل المثال، إذا ألغت الجهة المطبقة لأول مرة إثبات أصول مالية غير مشتقة أو التزامات مالية غير مشتقة وفق أساسها المحاسبي السابق نتيجة معاملة وقعت قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، فإنه لا يجوز أن تثبت تلك الأصول والالتزامات وفقًا للمعيار 29، إلا إذا كانت مؤهلة للإثبات نتيجة معاملة أو حدث لاحق.**

116. **على الرغم مما ورد في الفقرة 115، يجوز أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات إلغاء الإثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29 بأثر رجعي من التاريخ الذي تختاره الجهة، شريطة أن**

تكون المعلومات اللازمة لتطبيق معيار المحاسبة للقطاع 29 على الأصول المالية والالتزامات المالية المُلغى إثباتها نتيجة لمعاملات سابقة قد تم الحصول عليها في وقت المحاسبة، بشكل أولي، عن هذه المعاملات.

محاسبة التحوط

117. **كما يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 29، يجب على الجهة المطبقة لأول مرة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأدوات المالية و/أو عدم قياسها في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء المقدم و/أو الذي تُثبَت و/أو تُقاس فيه الأدوات المالية ذات الصلة ووفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر)، القيام بما يلي:**
    أ. **قياس جميع المشتقات بالقيمة العادلة؛ و**
    ب. **استبعاد جميع الخسائر والمكاسب المؤجلة الناتجة عن المشتقات التي عُرِضَت وفق أساسها المحاسبي السابق كما لو كانت عبارة عن أصول أو التزامات.**

118. **لا يجوز أن تعكس الجهة المطبقة لأول مرة في قائمة المركز المالي الافتتاحية علاقة تحوط من النوع الذي لا يكون مؤهلًا للمحاسبة عن التحوط وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (على سبيل المثال، العديد من علاقات التحوط حينما تكون أداة التحوط هي أداة نقدية أو خيار مكتوب؛ أو حينما يكون البند المتحوط له هو مركز صافي). مع ذلك، إذا صنفت الجهة المطبقة لأول مرة مركز صافي على أنه بند متحوط له وفقًا لأساسها المحاسبي السابق، فإنه يجوز أن تصنف بند فردي ضمن ذلك المركز الصافي على أنه بند متحوط له وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام، شريطة أن تفعل ذلك في موعد لا يتجاوز تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو عندما تستفيد من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأدوات المالية و/أو عدم قياسها في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء المقدم، و/أو الذي تُثبَت و/أو قياس الأدوات المالية ذات الصلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

119. **إذا قامت الجهة المطبقة لأول مرة، قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأدوات المالية و/أو قياسها في التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء المقدم، و/أو الذي تُثبَت و/أو تُقاس فيه الأدوات المالية ذات الصلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر)، بتصنيف معاملة معينة على أنها تحوط ولم يكن التحوط يستوفى شروط محاسبة التحوط الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 29، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة تطبيق الفقرتين 102 و112 من معيار المحاسبة للقطاع العام 29 للتوقف عن المحاسبة عن التحوط. إن المعاملات التي تم الدخول فيها قبل تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو حينما تستفيد جهة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأدوات المالية و/أو قياسها قبل التاريخ الذي ينقضي فيه أجل الإعفاء الانتقالي، و/أو الذي تُثبَت و/أو قياس الأدوات المالية ذات الصلة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أيهما أبكر)، لا يجوز تصنيفها بأثر رجعي على أنها تحوطات.**

هبوط قيمة الأصول المالية

120. **يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات هبوط القيمة بأثر مستقبلي من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، باستثناء فيما يتعلق بتلك الأصول المالية التي تستفيد الجهة فيها من الإعفاءات الواردة في الفقرات 36 و38 و42 التي تتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات الأدوات المالية و/أو قياسها. عندما تطبق الجهة المطبقة لأول مرة فترة السماح الانتقالية البالغة ثلاث سنوات**

التي يتيحها الإعفاء، فإنها تطبق أحكام هبوط القيمة عند انقضاء فترة سماح الإعفاء المقدم، و/أو عند إثبات الأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أيهما أبكر).

.121 **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو عند انقضاء أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح، و/أو عند إثبات الأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها، وعند عرض المعلومات ذات الصلة و/أو الإفصاح عنها في القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر)، أن تقوم في ذلك التاريخ ما إذا كان هناك أي مؤشر على هبوط في قيمة الأداة المالية المثبتة و/أو المقاسة في قائمة المركز المالي. يجب إثبات أي خسارة هبوط في القيمة متكبَّدة في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي تُثبَت و/أو تُقاس فيها الأداة المالية.**

.122 يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة متطلبات هبوط القيمة بأثر مستقبلي. هذا يعني أنه في تاريخ تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، عندما ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح، و/أو عند إثبات الأدوات المالية ذات الصلة و/أو قياسها، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة تقويم ما إذا كان هناك أي مؤشر على هبوط في قيمة الأداة المالية. ويجب إثبات أي خسارة لهبوط القيمة في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو ضمن الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في فترة القوائم المالية التي ينقضي فيها أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح، و/أو التي تُثبَت و/أو تُقاس فيها الأدوات المالية ذات الصلة (أيهما أبكر).

معيار المحاسبة للقطاع العام 30، الأدوات المالية: الإفصاحات

.123 **حينما تختار الجهة المطبقة لأول مرة عرض معلومات مقارنة وفقًا للفترة 78، فإنه لا يتطلب منها عرض معلومات عن طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن الأدوات المالية للفترة المقارنة ضمن أول قوائم مالية انتقالية لها وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية لها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.**

.124 **عندما تطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، فيجب عليها تطبيق المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 30 بأثر مستقبلي من تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، أو عندما ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح، و/أو عندما تُثبت و/أو تُقاس الأدوات المالية ذات الصلة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 (أيهما أبكر).**

معيار المحاسبة للقطاع العام 31، الأصول غير الملموسة

.125 **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تثبت و/أو تقيس الأصول غير الملموسة المولدة داخليًا إذا استوفت تعريف الأصل غير الملموس وضوابط الإثبات المنصوص عليها في معيار المحاسبة للقطاع العام 31، حتى وإن كانت الجهة المطبقة لأول مرة قد سجلت تلك التكاليف كمصروفات وفق أساسها المحاسبي السابق. قد لا يمكن تحديد التكلفة المفترضة للأصول غير الملموسة المولدة داخليًا.**

.126 كما هو مطلوب وفق الفقرة 20، يتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة إثبات جميع الأصول التي يكون إثباتها مطلوبًا وفق معايير المحاسبة للقطاع العام. لذلك يجب أن تثبت الجهة المطبقة لأول مرة أي أصول غير ملموسة مولدة داخليًا إذا استوفت تعريف الأصل غير الملموس وضوابط الاثبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 31، بغض النظر عما إذا سُجِّلَت هذه التكاليف كمصروفات وفق أساسها المحاسبي السابق.

معيار المحاسبة للقطاع العام 32، ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

القياس الأولي للالتزام ذي العلاقة

.127 **حينما تختار الجهة المطبقة لأول مرة قياس أصول امتياز تقديم الخدمات باستخدام التكلفة المفترضة،**

يجب قياس الالتزامات ذات العلاقة على النحو التالي:

أ. **فيما يخص الالتزام وفق نموذج الالتزام المالي، بالتدفقات النقدية التعاقدية المتبقية المحددة في الترتيب الملزم والمعدل المنصوص عليه في معيار المحاسبة للقطاع العام 32؛ أو**

ب. **فيما يخص الالتزام وفق نموذج منح الحق للمشغل، بالقيمة العادلة للأصل مطروحًا منها أي التزامات مالية، مع تعديلها لتعكس الفترة المتبقية من ترتيب امتياز تقديم الخدمات.**

128. **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تثبت و/أو تقيس أي فرق بين قيمة أصل امتياز تقديم الخدمات والالتزام المالي وفقًا لنموذج الالتزام المالي في الفقرة 127 في الفائض أو العجز المتراكم الافتتاحي في الفترة التي تُثبَت و/أو تُقاس فيها البنود.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة

129. **إذا أصبحت جهة مسيطر عليها جهة مطبقة لأول مرة في تاريخ لاحق بعد جهتها المسيطرة باستثناء الجهة المسيطر عليها من جهة استثمارية فإنه يجب على الجهة المسيطر عليها، في قوائمها المالية، قياس أصولها والتزاماتها إما:**

أ. **بالقيم الدفترية المحددة وفقًا لهذا المعيار والتي ستُدرَج في القوائم المالية الموحدة للجهة المسيطرة، بناءً على تاريخ تطبيق الجهة المسيطر عليها لمعايير المحاسبة للقطاع العام، إذا لم تُجْرَ أي تعديلات لأغراض إجراءات التوحيد وبآثار تجميع العمليات في القطاع العام الذي استحوذت فيه الجهة المسيطرة على الجهة المسيطر عليها؛ أو**

ب. **القيم الدفترية التي تتطلبها بقية هذا المعيار، بناءً على تاريخ تطبيق الجهة المسيطر عليها لمعايير المحاسبة للقطاع العام. قد تختلف هذه القيم الدفترية عن تلك المذكورة في الفقرة (أ):**

(1) **عندما تؤدي الإعفاءات في هذا المعيار إلى قياسات تعتمد على تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.**

(2) **عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية للجهة المسيطر عليها عن تلك الواردة في القوائم المالية الموحدة. على سبيل المثال، قد تستخدم الجهة المسيطر عليها كسياسة محاسبية لها نموذج التكلفة الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، في حين قد تستخدم الجهة الاقتصادية نموذج إعادة التقييم.**

يتوافر خيار مماثل للجهة الزميلة أو المشروع المشترك الذي يصبح عبارة عن جهة تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام للمرة الأولى في وقت لاحق للجهة التي يكون لها تأثير مهم أو سيطرة مشتركة عليه.

130. **مع ذلك، إذا أصبحت الجهة المسيطرة جهة مطبقة لأول مرة بعد الجهات التي تسيطر عليها (أو الجهة الزميلة أو المشروع المشترك)، فإنه يجب على الجهة المسيطرة، أن تقيس في قوائمها المالية الموحدة الأصول والالتزامات للجهة المسيطر عليها (أو الجهة الزميلة أو المشروع المشترك) بنفس القيم الدفترية الواردة في القوائم المالية للجهة المسيطر عليها (أو الجهة الزميلة أو المشروع المشترك)، بعد تعديلها لأغراض التوحيد وتعديلات المحاسبة عن حقوق الملكية وبآثار تجميع العمليات في القطاع العام الذي استحوذت فيه الجهة المسيطرة على الجهة المسيطر عليها (أو الجهة الزميلة أو المشروع المشترك)، تبعا للإعفاءات التي قد يتم تطبيقها وفقا لهذا المعيار. وبالمثل، إذا أصبحت الجهة المسيطر عليها جهة مطبقة لأول مرة في قوائمها المالية المنفصلة قبل أو بعد أن تصبح كذلك في قوائمها المالية الموحدة، فإنه يجب عليها قياس أصولها والتزاماتها بنفس المبالغ الواردة في كلتا المجموعتين من القوائم المالية، مع مراعاة الإعفاءات التي قد تُطبَّق في هذا المعيار، باستثناء تعديلات التوحيد.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة

131. **يجب أن تقوم الجهة المطبقة لأول مرة، والتي هي جهة مسيطر عليها، ما إذا كانت عبارة عن جهة استثمارية على أساس الحقائق والظروف القائمة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، وأن تقيس استثماراتها في كل جهة مسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات المشتركة

132. **حينما تقوم الجهة المطبقة لأول مرة بالمحاسبة عن استثمارها في المشروع المشترك وفق أساسها المحاسبي السابق باستخدام التوحيد التناسبي، فإنه يجب قياس الاستثمار في المشروع المشترك في تاريخ التطبيق على أنه إجمالي القيمة الدفترية للأصول والالتزامات التي قامت الجهة سابقًا بتوحيدها بشكل تناسبي، بما في ذلك أي شهرة ناتجة عن معاملات الاستحواذ (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 40).**

133. **يُعَدُّ الرصيد الافتتاحي للاستثمار المحدد وفقًا للفقرة 132 أنه تكلفة مفترضة للاستثمار عند الإثبات الأولي. يجب على الجهة المطبقة لأول مرة أن تختبر الاستثمار فيما يخص هبوط القيمة في تاريخ التطبيق، بغض النظر عما إذا كان يوجد أي مؤشر على أن الاستثمار ربما قد هبطت قيمته. يجب تعديل الفائض أو العجز المتراكم في تاريخ التطبيق بخسائر هبوط القيمة.**

134. **إذا نتج عن تجميع جميع الأصول والالتزامات الموحدة سابقًا بشكل تناسبي صافي أصول سالب، فإنه يجب على الجهة المطبقة لأول مرة تقويم ما إذا كان يترتب عليها التزامات نظامية أو ضمنية تتعلق بصافي الأصول السالب، وإن كان الأمر كذلك يجب أن تثبت الجهة المطبقة لأول مرة التزاماً مقابلاً. إذا استنتجت الجهة المطبقة لأول مرة أنه لا يترتب عليها التزامات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالبة، فإنه لا يجوز أن تثبت التزاما مقابلاً لكنها يجب أن تعدل الفائض أو العجز المتراكم في تاريخ التطبيق. ويجب أن تفصح الجهة المطبقة لأول مرة عن هذه الحقيقة، إلى جانب حصتها التراكمية من الخسائر غير المثبتة لمشروعاتها المشتركة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

الإفصاحات

135. **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة التي تعد قوائم مالية تلتزم بمتطلبات هذا المعيار في حين تستفيد من الإعفاءات والأحكام الانتقالية التي تؤثر على العرض العادل وقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي، أن تقدم نص صريح وغير متحفظ في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية يفيد بالالتزام بهذا المعيار. يجب أن يصاحب هذا البيان بيان آخر يفيد بأن القوائم المالية لا تلتزم التزامًا كاملاً بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

136. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار، يجب على الجهة الإفصاح عن:**

أ. **مدى استفادتها من الإعفاءات الانتقالية التي تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق؛ و/أو**

ب. **مدى استفادتها من الإعفاءات الانتقالية التي لا تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.**

137. **عندما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات والأحكام الانتقالية الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق فيما يتعلق بالأصول والالتزامات والإيرادات و/أو المصروفات، يجب عليها أن تفصح عما يلي:**
أ. **التقدم الذي تم نحو إثبات و/أو قياس و/أو عرض و/أو الإفصاح عن الأصول و/أو الالتزامات والإيرادات و/أو المصروفات وفق متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق؛ و**
ب. **الأصول و/أو الالتزامات و/أو الإيرادات و/أو المصروفات التي تم إثباتها وقياسها وفق سياسة محاسبية ليست متسقة مع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق؛ و**
ج. **الأصول و/أو الالتزامات و/أو الإيرادات و/أو المصروفات التي لم تُقاس و/أو تُعرض و/أو يُفصح عنها في فترة القوائم المالية السابقة، ولكنها الآن أُثبِتت و/أو قِيسَت و/أو عُرِضَت و/أو أفصِحَ عنها؛ و**
د. **طبيعة ومبلغ أي تعديلات أثبِتت خلال فترة القوائم المالية؛ و**
ه. **إشارة إلى كيف تنوي تحقيق الالتزام الكامل بمتطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق، والتاريخ الذي تنوي تحقيق هذا الالتزام بحلوله.**

138. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الانتقالي الذي يسمح بعدم استبعاد بعض الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات، و/أو حينما تطبق الإعفاء الانتقالي لمدة ثلاث سنوات من إثبات و/أو قياس حصتها في الجهات المسيطر عليها أو الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة في الفقرة 55، فإنه يجب عليها الإفصاح عن طبيعة الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات و/أو المعاملات الصاعدة أو النازلة التي اسْتُبْعِدَت خلال فترة القوائم المالية.**

139. **حينما تكون الجهة المطبقة لأول مرة غير قادرة على تقديم قوائم مالية موحدة بسبب الإعفاءات والأحكام الانتقالية المطبقة وفقاً للفقرتين 58 أو 62، فإنه يجب عليها أن تفصح عما يلي:**
أ. **السبب في عدم إمكانية عرض القوائم المالية أو الاستثمارات في الجهات الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة كقوائم مالية موحدة؛ و**
ب. **إشارة إلى التاريخ الذي ستكون الجهة المطبقة لأول مرة بحلوله قادرة على عرض القوائم المالية الموحدة.**

140. **سوف تساعد متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرتين 135 و139 مستخدمي القوائم المالية على تتبع مدى تقدم الجهة المطبقة لأول مرة في الالتزام في سياساته المحاسبية مع المتطلبات الواردة في المعايير المحاسبية للقطاع العام التي تنطبق خلال فترة التحول.**

توضيح التحول إلى المعايير المحاسبية للقطاع العام

141. **يجب على الجهة المطبقة لأول مرة الإفصاح عن:**
أ. **تاريخ تطبيق المعايير المحاسبية للقطاع العام؛ و**
ب. **معلومات توضيحية عن كيفية تأثير التحول من الأساس السابق للمحاسبة إلى معايير المحاسبة للقطاع العام على مركزها المالي الذي تم التقرير عنه، وفي حال انطباق ذلك، أدائها المالي الذي تم التقرير عنه وتدفقاتها النقدية التي تم التقرير عنها.**

المطابقات

142. **يجب أن تعرض الجهة المطبقة لأول مرة في إيضاحات قوائمها المالية الانتقالية وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو إيضاحات أول قوائم مالية لها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام:**

أ. **مطابقة صافي الأصول/حقوق الملكية التي تم التقرير عنها وفق أساس المحاسبة السابق، مع رصيدها الافتتاحي لصافي الأصول/حقوق الملكية في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام؛ و**

ب. **مطابقة الفائض والعجز وفق أساس المحاسبة السابق مع رصيدها الافتتاحي من الفائض أو العجز في تاريخ تطبيق المعايير المحاسبة للقطاع العام.**

لا يُتطلب من الجهة المطبقة لأول مرة التي كانت تطبق الأساس النقدي المحاسبي في قوائمها المالية السابقة أن تقدم هذه المطابقات.

143. تقدم المطابقة المعروضة وفقًا للفقرة 142 تفاصيل كافية، كمية ونوعية، لتمكين المستخدمين من فهم التعديلات ذات الأهمية النسبية في قائمة المركز المالي الافتتاحية و، في حال انطباق ذلك، قائمة المقارنة للأداء المالي المعدلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق. في حالة إدراج توضيحات سردية في وثائق عامة أخرى تصدر بالاقتران مع القوائم المالية، تُضَمَّن إشارة مرجعية إلى تلك الوثائق في الايضاحات.

144. إذا علمت الجهة بأي أخطاء ارتكبت في ظل أساسها المحاسبي السابق، فإنه يجب أن تميز المطابقات المطلوبة وفق الفقرة 142 بين تصحيح هذه الأخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية.

145. **إذا لم تعرض الجهة قوائم مالية للفترات السابقة، فإن قوائمها المالية الانتقالية وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية لها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

146. **حينما تستفيد الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاءات الواردة في الفقرات 36-43 التي تتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات البنود و/أو قياسها، فإنها يجب أن تعرض كجزء من الإيضاحات مطابقة البنود التي أثبِتت و/أو قِيسَت خلال فترة القوائم المالية عند عدم تضمين هذه البنود في القوائم المالية السابقة. يجب عرض المطابقة في كل فترة تُثبَت و/أو تُقاس فيها بنود جديدة وفقًا لهذا المعيار.**

147. تقدم المطابقة المعروضة وفقًا للفقرة 146 تفاصيل كافية لتمكين المستخدمين من فهم ما هي البنود التي أثبِتت و/أو قِيسَت خلال فترة القوائم المالية حيث تطبق الجهة المطبقة لأول مرة واحد أو أكثر من الإعفاءات التي تتيح فترة سماح انتقالية لثلاث سنوات بعدم إثبات البنود و/أو قياسها. توضح المطابقة التعديلات التي تتم على قائمة المركز المالي التي تم التقرير عنها سابقًا، وفي حال انطباق ذلك، قائمة الأداء المالي التي تم التقرير عنها سابقًا في كل فترة تُثبَت و/أو تُقاس فيها بنود جديدة وفقًا لهذا المعيار.

الإفصاحات عندما تستخدم التكلفة المفترضة للمخزون، أو العقارات الاستثمارية، أو العقارات والآلات والمعدات، أو الأصول غير الملموسة، أو الأدوات المالية، أو أصول امتياز تقديم الخدمات

148. **إذا استخدمت الجهة المطبقة لأول مرة القيمة العادلة، أو البديل الوارد في الفقرات 64 أو 67 أو 70، كتكلفة مفترضة للمخزون، أو العقارات الاستثمارية، أو العقارات والآلات والمعدات، أو الأصول غير الملموسة، أو الأدوات المالية، أو أصول امتياز تقديم الخدمات، فإنها يجب أن تفصح قوائمها المالية عما يلي:**

أ. **مجموع تلك القيم العادلة أو بدائل القياس الأخرى التي أُخِذَت بالاعتبار في تحديد التكلفة المفترضة؛ و**

ب. **مجموع التعديلات على القيم الدفترية المثبتة وفق أساس المحاسبة السابق؛ و**

ج. **ما إذا تم تحديد التكلفة المفترضة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام أو خلال فترة التحول.**

الإفصاحات عندما تستخدم التكلفة المفترضة للاستثمارات في الجهات المسيطر عليها، أو المشاريع المشتركة أو الجهات الزميلة

149. **إذا استخدمت الجهة المطبقة لأول مرة القيمة العادلة كتكلفة مفترضة في قائمة المركز المالي الافتتاحية للاستثمار في جهة مسيطر عليها أو مشروع مشترك أو جهة زميلة ضمن قوائمها المالية المنفصلة، فيجب أن تفصح قوائمها المالية المنفصلة عما يلي:**

أ. **مجموع التكلفة المفترضة لتلك الاستثمارات التي تعتبر فيها التكلفة المفترضة هي القيمة العادلة؛ و**

ب. **مجموع التعديلات على القيم الدفترية التي تم التقرير عنها وفق أساس المحاسبة السابق.**

150. **يجب الإفصاح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين 148 و149 في كل فترة تُثْبَت و/أو تُقاس فيها بنود جديدة إلى أن ينقضي أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح و/أو عندما تُثبت و/أو تُقاس الأصول ذات الصلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

الإعفاء من متطلبات الإفصاح في معايير المحاسبة للقطاع العام خلال فترة التحول

151. **إلى الحد الذي تستفيد فيه الجهة المطبقة لأول مرة من الإعفاء الذي يتيح فترة سماح لثلاث سنوات بعدم إثبات البنود و/أو قياسها، لا يتطلب منها أن تطبق أي متطلبات خاصة بالعرض و/أو الإفصاح متعلقة بتلك البنود يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 1 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 18 و/أو معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق إلى أن يحين الوقت الذي ينقضي فيه أجل الإعفاءات التي أتاحت فترة السماح و/أو عندما تُثبت و/أو تُقاس البنود ذات الصلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر).**

152. **على الرغم من الحكم الانتقالي الوارد في الفقرة 151، تشجّع الجهة المطبقة لأول مرة على أن تفصح عن المعلومات التي يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 1 و/أو معيار المحاسبة للقطاع العام 18 و/أو معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق في أقرب وقت ممكن.**

أحكام انتقالية

153. **حينما تطبق الجهة المطبقة لأول مرة الأحكام الانتقالية القائمة الواردة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى المبنية على أساس الاستحقاق، فإنه يجب عليها أن تستمر في تطبيق تلك الأحكام الانتقالية إلى أن ينقضي أجلها و/أو إلى أن تُثْبَت و/أو تُقاس البنود ذات الصلة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق (أيهما أبكر). إذا اختارت الجهة المطبقة لأول مرة تطبيق الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار، فإن فترة السماح المطبقة في تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لا يجب أن تكون أطول من فترة السماح المنصوص عليها في هذا المعيار.**

تاريخ السريان

154. **يجب أن تطبق الجهة المطبقة لأول مرة هذا المعيار إذا كانت أول قوائم مالية لها معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام هي لفترة تبدأ في أو بعد.................. ويسمح بالتطبيق الأبكر.**

154أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 33].**

154ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 33].**

154ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 33].**

معيار المحاسبة للقطاع العام 34

"القوائم المالية المنفصلة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 34 "القوائم المالية المنفصلة" في الفقرات 1-34. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 34 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 34 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 34 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات في الجهات المسيطر عليها، والمشاريع المشتركة، والجهات الزميلة، عندما تقوم الجهة بإعداد قوائم مالية منفصلة.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة وذلك عندما تختار الجهة، أو تكون مُطالبة بموجب أنظمة، أن تعرض قوائم مالية منفصلة.**

3. لا يحدد هذا المعيار أي الجهات يجب أن تُعد قوائم مالية منفصلة. وهو ينطبق عندما تعدُّ الجهة قوائم مالية منفصلة تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

4. [حذفت].

5. [حذفت].

تعريفات

6. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية لجهة اقتصادية تعرض فيها الأصول، والالتزامات، وصافي الأصول/حقوق الملكية، والإيرادات، والمصروفات، والتدفقات النقدية للجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها على أنها جهة اقتصادية واحدة.

القوائم المالية المنفصلة هي القوائم المالية المعروضة من قبل الجهة، والتي يمكن للجهة أن تختار فيها، وفقًا لمتطلبات هذا المعيار، أن تحاسب عن استثماراتها في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة إما بالتكلفة، أو وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس* أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو مبين في معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام. وعُرِّفَت المصطلحات التالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*: الجهة الزميلة، السيطرة، الجهة المسيطر عليها، الجهة المسيطرة، الجهة الاقتصادية، طريقة حقوق الملكية، الجهة الاستثمارية، السيطرة المشتركة، العملية المشتركة، المشروع المشترك، المشارك في مشروع مشترك، التأثير المهم.

7. القوائم المالية المنفصلة هي تلك القوائم التي تُعرض بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة أو بالإضافة إلى القوائم المالية للجهة المستثمرة التي ليس لديها جهات مسيطر عليها، ولكن لديها استثمارات في جهات زميلة أو مشاريع مشتركة يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 36 المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، بخلاف الظروف المحددة في الفقرتين 9-10.

8. لا تُعد القوائم المالية للجهة التي ليس لديها جهة مسيطر عليها أو جهة زميلة أو حصة مشارك في مشروع مشترك قوائم مالية منفصلة.

9. يمكن للجهة التي تُعفى من التوحيد وفقاً للفقرة 5 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، أو من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقاً للفقرة 23 من معيار المحاسبة للقطاع العام 36، أن تعرض قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة.

10. تعرض الجهة الاستثمارية القوائم المالية المنفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، عندما تكون مطالبة طوال الفترة الحالية وجميع الفترات المقارنة المعروضة بأن تقيس استثماراتها في جميع جهاتها المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا للفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35.

إعداد القوائم المالية المنفصلة

11. **يجب أن تُعد القوائم المالية المنفصلة وفقًا لجميع معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على الجهة، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة 12.**

12. **عندما تعدُّ الجهة قوائم مالية منفصلة، يجب عليها أن تحاسب عن الاستثمارات المماثلة في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة إما:**
   أ. بالتكلفة؛ أو
   ب. وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ أو
   ج. باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هي مُبينة في معيار المحاسبة للقطاع العام 36.

13. **عندما تختار الجهة، وفقًا للفقرة 24 من معيار المحاسبة للقطاع العام 36، أن تقيس استثماراتها في جهات زميلة أو مشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، فإنه يجب عليها – أيضاً – أن تحاسب عن تلك الاستثمارات بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.**

14. **إذا كانت الجهة المسيطرة مُطالبة، وفقًا للفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، بأن تقيس استثمارها في جهة مسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، فإنه يجب عليها – أيضاً – أن تُحاسب عن ذلك الاستثمار بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة. وإذا كانت الجهة المسيطرة – التي ليست نفسها جهة استثمارية – مُطالبة، وفقًا للفقرة 58 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، بأن تقيس استثمارات جهة استثمارية مسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 وأن توحد الأصول الأخرى للجهة الاستثمارية المسيطر عليها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، فإنه يجب عليها – أيضاً – المحاسبة عن ذلك الاستثمار في الجهة الاستثمارية المسيطر عليها بالطريقة نفسها في قوائمها المالية المنفصلة.**

15. **عندما تتوقف الجهة المسيطرة عن أن تكون جهة استثمارية، أو تصبح جهة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تُحاسب عن التغير من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضع، على النحو التالي:**
   أ. عندما تتوقف الجهة عن أن تكون جهة استثمارية، فإنه يجب على الجهة المحاسبة عن الاستثمار في الجهة المسيطر عليها وفقًا للفقرة 12. ويجب أن يكون تاريخ التغير في الوضع هو التاريخ المفترض للاستحواذ. ويجب أن تمثل القيمة العادلة للجهة المسيطر عليها في التاريخ المفترض للاستحواذ المقابل المفترض المحول عند المحاسبة عن الاستثمار وفقًا للفقرة 12.
   ب. عندما تصبح الجهة جهة استثمارية، يجب عليها أن تُحاسب عن الاستثمار في الجهة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29. ويجب أن يُثْبَت الفرق بين القيمة الدفترية السابقة للجهة المسيطر عليها وقيمتها العادلة في تاريخ تغير وضع الجهة المستثمرة على أنه مكسب أو خسارة في الفائض أو العجز. ويجب أن يُعالج المبلغ التراكمي لأي مكسب أو خسارة والمثبت – سابقًا – بشكل مباشر في صافي الأصول/حقوق الملكية فيما يتعلق بتلك الجهات المسيطر عليها، كما لو أن الجهة الاستثمارية قد استبعدت هذه

الجهات المسيطر عليها في تاريخ تغير الوضع.

16. **تُثْبَت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة من جهة مسيطر عليها، أو مشروع مشترك، أو جهة زميلة في القوائم المالية المنفصلة للجهة عند نشوء حق الجهة في استلام توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة. وتُثْبَت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة في الفائض أو العجز إلا إذا اختارت الجهة استخدام طريقة حقوق الملكية، ففي هذه الحالة تُثْبَت توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة كتخفيض من القيمة الدفترية للاستثمار.**

17. **عندما تعيد الجهة المسيطرة تنظيم هيكل جهتها الاقتصادية من خلال إنشاء جهة جديدة على أنها الجهة المسيطرة عليها بطريقة تستوفي الضوابط التالية:**
   - أ. **تكتسب الجهة المسيطرة الجديدة السيطرة على الجهة المسيطرة الأصلية إما (1) عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية في مقابل أدوات حقوق الملكية القائمة للجهة المسيطرة الأصلية أو (2) من خلال آلية أخرى تؤدي إلى تملك الجهة المسيطرة الجديدة حصة ملكية مسيطرة في الجهة المسيطرة الأصلية؛ و**
   - ب. **تكون أصول والتزامات الجهة الاقتصادية الجديدة والجهة الاقتصادية الأصلية هي ذاتها – مباشرةً – قبل إعادة التنظيم وبعدها؛ و**
   - ج. **ملاك الجهة المسيطرة الأصلية قبل إعادة التنظيم لهم نفس الحصص المطلقة والنسبية في صافي أصول الجهة الاقتصادية الأصلية والجهة الاقتصادية الجديدة – مباشرةً – قبل إعادة التنظيم وبعدها؛**

   وتحاسب الجهة المسيطرة الجديدة، في قوائمها المالية المنفصلة، عن استثمارها في الجهة المسيطرة الأصلية وفقًا للفقرة 12(أ)، فإنه يجب على الجهة المسيطرة الجديدة أن تقيس التكلفة بالقيمة الدفترية لنصيبها من بنود صافي الأصول/ حقوق الملكية الظاهرة في القوائم المالية المنفصلة للجهة المسيطرة الأصلية في تاريخ إعادة التنظيم.

18. بالمثل، قد تنشئ الجهة التي لم تكن جهة مسيطرة جهة جديدة على أنها الجهة المسيطرة عليها بطريقة تستوفي الضوابط الواردة في الفقرة 17. وتنطبق المتطلبات الواردة في الفقرة 17 – بنفس القدر – على مثل إعادة التنظيم هذه. وفي مثل هذه الحالات، فإن الإشارات إلى "الجهة المسيطرة الأصلية" و"الجهة الاقتصادية الأصلية" هي إشارات إلى "الجهة الأصلية".

الإفصاح

19. **يجب على الجهة أن تطبق جميع معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق عليها عند تقديم الإفصاحات في قوائمها المالية المنفصلة، بما في ذلك المتطلبات الواردة في الفقرات 20-23.**

20. **عندما تختار الجهة المسيطرة، وفقًا للفقرة 5 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، ألا تُعِدَّ القوائم المالية الموحدة وتعد بدلًا من ذلك القوائم المالية المنفصلة، فإنه يجب عليها أن تفصح في تلك القوائم المالية المنفصلة عما يلي:**
   - أ. **حقيقة أن القوائم المالية هي قوائم مالية منفصلة؛ وأنه قد تم استخدام الإعفاء من التوحيد؛ واسم الجهة التي تم إعداد قوائمها المالية الموحدة المتوافقة مع معايير المحاسبة للقطاع العام لغرض الاستخدام العام؛ والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك القوائم المالية الموحدة.**
   - ب. **قائمة الاستثمارات المهمة في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة، بما في ذلك:**
     - (1) **أسماء تلك الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة.**
     - (2) **الدولة التي تعمل فيها تلك الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة (إذا كانت مختلفة عن الجهة المسيطرة).**
     - (3) **نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الجهة في تلك الجهات ووصف للكيفية التي**

تم بها تحديد حصص الملكية تلك.

ج. وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة المذكورة في البند (ب).

21. عندما تُعِدُّ الجهة الاستثمارية التي هي جهة مسيطرة (بخلاف الجهة المسيطرة المشمولة في الفقرة 20)، قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، وفقًا للفقرة 10، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على الجهة الاستثمارية أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالجهات الاستثمارية التي يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 38، الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى.

22. عندما تكون الجهة المسيطرة، التي ليست نفسها جهة استثمارية، مُطالبة، وفقًا للفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، بأن تقيس استثمارات الجهة الاستثمارية المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 وأن توحد الأصول الأخرى للجهة الاستثمارية المسيطر عليها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، فإنه يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة. ويجب على الجهة أيضاً أن تعرض الإفصاحات المتعلقة بالجهات الاستثمارية التي يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 38، الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى.

23. عندما تُعِدُّ الجهة المسيطرة (بخلاف الجهة المسيطرة المشمولة في الفقرتين 20-21) أو الجهة المستثمرة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على جهة مستثمر فيها، قوائم مالية منفصلة، فإنه يجب على الجهة المسيطرة أو الجهة المستثمرة أن تحدد القوائم المالية المعدّة وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36 أو معيار المحاسبة للقطاع العام 37 التي تتعلق بها. ويجب على الجهة المسيطرة أو الجهة المستثمرة أيضاً أن تُفصح في قوائمها المالية المنفصلة عن:

أ. حقيقة أن القوائم هي قوائم مالية منفصلة وأسباب إعداد هذه القوائم إذا لم تكن مطلوبة بموجب تشريع أو سلطة أخرى.

ب. قائمة بالجهات المسيطر عليها المهمة والمشاريع المشتركة المهمة والجهات الزميلة المهمة، تتضمن:

(1) أسماء تلك الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة.

(2) الدولة التي تعمل فيها تلك الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة (إذا كانت مختلفة عن الدولة التي تعمل فيها الجهة المسيطرة).

(3) نسبة حصص الملكية المحتفظ بها من قبل الجهة في تلك الجهات ووصف للكيفية التي تم بها تحديد حصص الملكية تلك.

ج. وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة المذكورة في البند (ب).

أحكام انتقالية

24. في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على الجهة الاستثمارية التي قاست – سابقاً – استثمارها في جهة مسيطر عليها بالتكلفة أن تقيس ذلك الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز كما لو أن متطلبات هذا المعيار كانت سارية دائماً. ويجب على الجهة الاستثمارية أن تُعَدِّل – بأثر رجعي – الفترة السنوية السابقة مباشرة لتاريخ التطبيق الأولي ويجب أن تعّدل الفائض/العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة مباشرة لأي فرق بين:

أ. القيمة الدفترية السابقة للاستثمار؛ و

ب. القيمة العادلة لاستثمار الجهة المستثمرة في الجهة المسيطر عليها.

25. في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على الجهة الاستثمارية التي قاست – سابقاً – استثمارها في جهة مسيطر عليها بالقيمة العادلة – مباشرة – في صافي الأصول/حقوق الملكية أن تستمر في قياس هذا

الاستثمار بالقيمة العادلة. ويجب أن يُحَوَّل المبلغ التراكمي لأي تعديل للقيمة العادلة مثبت – سابقاً – في صافي الأصول/حقوق الملكية، إلى الفائض/العجز المتراكم في بداية الفترة السنوية السابقة – مباشرةً – لتاريخ التطبيق الأولي.

26. **في تاريخ التطبيق الأولي، لا يجوز للجهة الاستثمارية أن تُجري تعديلات على المحاسبة السابقة عن حصة في جهة مسيطر عليها والتي اختارت – سابقاً – أن تقيسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، كما هو مسموح به في الفقرة 12.**

27. **يجب أن تستخدم الجهة الاستثمارية مبالغ القيمة العادلة التي تم التقرير عنها سابقًا إلى المستثمرين أو الإدارة.**

28. **إذا كان قياس الاستثمار في الجهة المسيطر عليها وفقًا للفقرات 24-27 غير عملي (كما عُرّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*)، فإنه يجب على الجهة الاستثمارية أن تطبق متطلبات هذا المعيار في بداية أبكر فترة يكون من الممكن فيها – عملياً – تطبيق الفقرات 24-27، والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية. ويجب على الجهة المستثمرة أن تُعدل – بأثر رجعي – الفترة السنوية السابقة – مباشرةً – لتاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أبكر فترة يكون من الممكن لها – عمليًا – تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وعندما يكون التاريخ، الذي يكون فيه ممكناً – عمليًا – للجهة الاستثمارية أن تقيس القيمة العادلة للجهة المسيطر عليها، أبكر من بداية الفترة السابقة – مباشرةً – فإنه يجب على الجهة المستثمرة أن تُعدل صافي الأصول/حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة – مباشرةً – لأي فرق بين:**
    - **أ. القيمة الدفترية السابقة للاستثمار؛ و**
    - **ب. القيمة العادلة لاستثمار الجهة المستثمرة في الجهة المسيطر عليها.**

    عندما تكون أبكر فترة يكون من الممكن لها – عمليًا – تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية، فإنه يجب أن يُثْبَت التعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

29. **عندما تستبعد الجهة الاستثمارية، أو تفقد السيطرة على استثمار في جهة مسيطر عليها قبل تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار، فإن الجهة الاستثمارية غير مطالبة بأن تُجري أي تعديلات على المحاسبة السابقة عن ذلك الاستثمار.**

30. **في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على الجهة المسيطرة التي ليست نفسها جهة استثمارية ولكنها مطالبة، وفقًا للفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، بأن تقيس استثمارات الجهة الاستثمارية المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 وأن توحد الأصول الأخرى للجهة الاستثمارية المسيطر عليها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها؛ يجب عليها أن تستخدم الأحكام الانتقالية الواردة في الفقرات 24-29 في المحاسبة عن استثمارها في الجهة الاستثمارية المسيطر عليها في قوائمها المالية المنفصلة.**

31. يعرض معيار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات المشتركة الأحكام الانتقالية للتغيرات في المحاسبة، في القوائم المالية المنفصلة للجهة، عن حصتها في عملية مشتركة.

تاريخ السريان

32. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 35 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 37 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 38 في نفس الوقت.**

32أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 34].

33. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 6 (ديسمبر 2006)

34. **حذفت من معيار المحاسبة للقطاع العام 34.**

معيار المحاسبة للقطاع العام 35

"القوائم المالية الموحدة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 35 "القوائم المالية الموحدة" في الفقرات 1-81. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 35 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 35 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 35 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم ايضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر الجهة على واحدة أو أكثر من الجهات الأخرى.

2. لتحقيق الهدف الوارد في الفقرة 1، فإن هذا المعيار:
   أ. يتطلب من الجهة (الجهة المسيطرة) التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الجهات الأخرى (الجهات المسيطر عليها) عرض القوائم المالية الموحدة؛ و
   ب. يعرف مبدأ السيطرة، ويحدد السيطرة باعتباره أساس للتوحيد؛ و
   ج. يحدد كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد ما إذا كانت الجهة تسيطر على جهة أخرى وبالتالي يتعين عليها أن تدرج هذه الجهة في قوائمها المالية الموحدة؛ و
   د. يوضح المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة؛ و
   ه. يعرف الجهة الاستثمارية ويحدد استثناء لتوحيد جهات معينة مسيطر عليها للجهة الاستثمارية.

النطاق

3. يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للجهة الاقتصادية.

تجميع العمليات في القطاع العام

4. لا يتناول هذا المعيار المتطلبات المحاسبية لتجميع العمليات في القطاع العام وتأثيرها على توحيد القوائم المالية، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن تجميع عمليات في القطاع العام (أُنظر معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*).

عرض القوائم المالية الموحدة

5. يجب أن تعرض الجهة المسيطرة قوائم مالية موحدة. ينطبق هذا المعيار على جميع الجهات، فيما عدا أن الجهة المسيطرة لا تحتاج إلى عرض قوائم مالية موحدة إذا كانت تستوفي جميع الشروط التالية:
   أ. الجهة في حد ذاتها جهة مسيطر عليها، وتُلَبَّى احتياجات المستخدمين من المعلومات من خلال القوائم المالية الموحدة للجهة المسيطرة، وفي حال كانت الجهة المسيطر عليها مملوكة بشكل جزئي، يُبلَغ جميع الملاك الآخرين، بما في ذلك الملاك الذين لا يحق لهم التصويت، عن عدم قيام الجهة بعرض قوائم مالية موحدة، ولا يبدي الملاك أي اعتراض على ذلك؛ و
   ب. لا تُتَداول أدوات الدين أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق عام (سوق أسهم محلية أو أجنبية أو سوق غير مباشر، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية)؛ و
   ج. كما أنها لم تودع، ولا هي في سياق إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات المالية في السوق العام؛ و
   د. تعد الجهة المسيطرة النهائية أو أي جهة مسيطرة وسيطة قوائم مالية متاحة للاستخدام العام تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام تُوَحِّد فيها الجهات المسيطر عليها أو تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لهذا المعيار.

6. لا ينطبق هذا المعيار على برامج منافع ما بعد نهاية الخدمة أو برامج منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*.

7. لا يجوز للجهة المسيطرة التي هي جهة استثمارية أن تعرض قوائم مالية موحدة، إذا كان يتطلب منها وفقًا للفقرة 56 من هذا المعيار، أن تقيس جميع الجهات المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

8. يجوز استثناء جهات القطاع العام التجارية وجهات القطاع العام ذات الشخصية الاعتبارية من التوحيد،

والمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*. فيما عدا ذلك لا تستثنى الجهة المسيطر عليها من التوحيد بسبب أن أنشطتها تختلف عن أنشطة الجهات الأخرى ضمن الجهة الاقتصادية. تقدم المعلومات الملائمة عن طريق توحيد مثل هذه الجهات والإفصاح عن معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة عن الأنشطة المختلفة للجهات المسيطر عليها. على سبيل المثال، تساعد الإفصاحات التي يتطلبها معيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية*، في توضيح أهمية الأنشطة المختلفة ضمن الجهة الاقتصادية.

9. لا ينطبق الإعفاء من إعداد قوائم مالية موحدة في الفقرة 5 عندما لا تفي القوائم المالية الموحدة للجهة المسيطرة باحتياجات مستخدمي الجهة المسيطر عليها من المعلومات. على سبيل المثال، قد لا تفي القوائم المالية الموحدة على مستوى الحكومة ككل باحتياجات المستخدمين من المعلومات فيما يتعلق بالقطاعات أو الأنشطة الرئيسة للحكومة. يوجد في العديد من الدول متطلبات تشريعية للتقرير المالي تهدف إلى تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات.

10. قد يتطلب من الجهة (على سبيل المثال، عن طريق التشريع أو بواسطة مستخدمين خارجيين) إعداد قوائم مالية مجمعة تخص جهة اقتصادية مختلفة عن تلك التي يتطلبها هذا المعيار. على الرغم من أن هذه القوائم المالية تقع خارج نطاق هذا المعيار، ولا تلتزم بالمتطلبات الواردة في هذا المعيار، فإنه يمكن للجهة أن تستخدم الإرشادات الواردة في هذا المعيار في إعداد هذه القوائم المالية المجمعة.

منشآت قطاع الأعمال الحكومية

11. [حُذفت].

12. [حُذفت].

13. [حُذفت].

تعريفات

14. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

المنافع هي المزايا التي تحصل عليها الجهة من خلال ارتباطها بجهات أخرى. وقد تكون المنافع مالية أو غير مالية. ويمكن أن يكون للأثر الفعلي لارتباط الجهة بجهة أخرى جوانب إيجابية أو سلبية.

الترتيب الملزم: لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يُوجد حقوقاً واجبة النفاذ لأطرافه والتزامات واجبة النفاذ عليهم كما لو كان في شكل عقد. ويتضمن حقوقاً ناشئة عن عقود أو حقوقاً نظامية أخرى.

القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية لجهة اقتصادية تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وصافي الأصول/حقوق الملكية، والإيراد، والمصروفات والتدفقات النقدية للجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها على أنها لجهة اقتصادية واحدة.

السيطرة: تسيطر جهة على جهة أخرى عندما تكون مُعرضه لمنافع متغيرة من ارتباطها بالجهة الأخرى أو لها حقوق في تلك المنافع، ويكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على الجهة الأخرى.

الجهة المسيطر عليها هي جهة تسيطر عليها جهة أخرى.

الجهة المسيطرة هي جهة تسيطر على واحدة أو أكثر من الجهات.

مُتخذ القرار هي الجهة التي لها حقوق اتخاذ القرارات والتي إما تكون أصيلاً أو وكيلاً لأطراف أخرى.

الجهة الاقتصادية هي الجهة المسيطرة وجهاتها المسيطر عليها.

الجهة الاستثمارية هي جهة:

أ. تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر بغرض تزويد هؤلاء المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛ و

ب. يكون غرضها استثمار الأموال فقط لأجل العوائد من ارتفاع القيمة، أو إيرادات الاستثمار، أو من كليهما؛ و

ج. تقيس وتُقَوِّم أداء جميع استثماراتها – تقريباً – على أساس القيمة العادلة.

الحصة غير المسيطرة هي صافي أصول/حقوق الملكية في جهة مسيطر عليها التي لا تنسب إلى الجهة المسيطرة - بشكل مباشر أو غير مباشر.

السلطة هي الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة لجهة أخرى.

حقوق حماية هي حقوق موضوعة لحماية مصالح الطرف الحائز على هذه الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على الجهة التي تتعلق بها تلك الحقوق.

الأنشطة ذات الصلة: لأغراض هذا المعيار، هي أنشطة الجهة التي يحتمل أن تكون مسيطر عليها والتي تؤثر بشكل مهم على طبيعة أو مقدار المنافع التي تحصل عليها الجهة من ارتباطها بتلك الجهة الأخرى.

حقوق العزل هي حقوق تجريد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام. وتعرف المصطلحات التالية إما في معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 38، *الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى*: الجهة الزميلة، وحصة في جهة أخرى، والمشروع المشترك، والتأثير المهم.

الترتيب الملزم

15. يمكن إقامة الدليل على الترتيبات الملزمة بعدة طرق. ويكون الترتيب الملزم غالبًا، وليس دائمًا، مكتوبًا، في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن – أيضًا – أن تنشئ الآليات الدستورية – مثل السلطة التشريعية[1] أو السلطة التنفيذية – ترتيبات واجبة النفاذ، على نحو مماثل للترتيبات التعاقدية، إما بحد ذاتها، أو مقترنة بعقود مبرمة بين الأطراف.

الجهة الاقتصادية

16. يستخدم مصطلح الجهة الاقتصادية في هذا المعيار لتحديد مجموعة من الجهات التي تتألف من الجهة المسيطرة وأي جهات مسيطر عليها لأغراض التقرير المالي. تشمل المصطلحات الأخرى التي تستخدم أحيانًا للإشارة إلى جهة اقتصادية، الجهة الإدارية، والجهة المالية، والجهة الموحدة، والمجموعة. قد تشمل الجهة الاقتصادية الجهات التي لها أهداف خاصة بالسياسة الاجتماعية وأهداف تجارية على السواء.

17. يتعين تحديد الجهة الاقتصادية أخذاً في الاعتبار الترتيبات الدستورية في الدولة، وعلى الأخص الطرق التي تكون بها السلطة الحكومية محدودة ومخصصة، وكيفية هيكلة النظام الحكومي وكيفية عمله. على سبيل المثال، في الدول التي لديها سلطات تنفيذية وتشريعية وقضائية، قد تشكل هذه الأجهزة مجتمعةً جهة

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

اقتصادية يحتاج المستخدمون إلى قوائم مالية موحدة لها. يُشار عادة إلى هذه القوائم المالية الموحدة بالقوائم المالية للحكومة ككل.

السيطرة (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 2-87)

18. يجب أن تحدد الجهة، بصرف النظر عن طبيعة ارتباطها بجهة أخرى، ما إذا كانت الجهة مسيطرة وذلك من خلال تَقْوِيم ما إذا كانت تسيطر على الجهة الأخرى أم لا.

19. تسيطر الجهة على جهة أخرى عندما تكون مُعرضة لـمنافع متغيرة من ارتباطها مع الجهة الأخرى أو لها حقوق فيها. يكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على الجهة الأخرى.

20. بناءً على ذلك، تسيطر الجهة على جهة أخرى فقط عندما يكون لدى الجهة جميع ما يلي:
أ. سلطة على الجهة الأخرى (أُنظر الفقرات 23-29)؛ و
ب. تعرضها لمنافع متغيرة من ارتباطها مع الجهة الأخرى، أو حقوق للحصول على مثل تلك المنافع، (أُنظر الفقرات 30-34)؛ و
ج. القدرة على استخدام سلطتها على الجهة الأخرى للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة على ارتباطها مع الجهة الأخرى (أُنظر الفقرات 35-37).

21. يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان كافة الحقائق والظروف عند تَقْوِيم ما إذا كانت تسيطر على جهة أخرى. يجب على الجهة أن تعيد تَقْوِيم ما إذا كانت تسيطر على جهة أخرى عندما تبين الحقائق والظروف أن هناك تغييرات في عنصر أو أكثر من عناصر السيطرة الثلاثة المذكورة في الفقرة 20 (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 82-87).

22. تسيطر جهتان أو أكثر بشكل جماعي على جهة أخرى عندما يجب عليهما العمل معا لتوجيه الأنشطة ذات الصلة. في مثل هذه الحالات، نظرا لأنه لا تستطيع أي جهة أن توجه الأنشطة دون تعاون الأخرين، لا تسيطر جهة بشكل منفرد على جهة أخرى. تقوم كل جهة بالمحاسبة عن حصتها في الجهة الأخرى وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام ذي علاقة، مثل معيار المحاسبة للقطاع العام 36 أو 37، أو معايير المحاسبة للقطاع العام التي تتناول الأدوات المالية (معيار المحاسبة للقطاع العام 28، الأدوات المالية: العرض و29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس و30، الأدوات المالية: الإفصاحات).

السلطة

23. يكون لدى الجهة سلطة على جهة أخرى عندما يكون لدى الجهة حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر بشكل مهم على طبيعة أو مقدار المنافع المترتبة من ارتباطها مع الجهة الأخرى. يشير الحق في توجيه السياسات المالية والتشغيلية لجهة أخرى إلى أن الجهة لديها القدرة على توجيه الأنشطة ذات الصلة لجهة أخرى وهي غالبًا الطريقة التي تتجلى بها السلطة في القطاع العام.

24. تنشأ السلطة عن الحقوق ويكون تَقْوِيم السلطة في بعض الحالات واضحًا، كما هو الحال عندما تكتسب السلطة على جهة أخرى بشكل مباشر فقط من خلال حقوق التصويت الممنوحة بموجب أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم، ويمكن تَقْوِيمها مع الأخذ في الحسبان حقوق التصويت من حيازة تلك الأسهم. بالرغم من ذلك، غالبًا ما تحصل جهات القطاع العام على السلطة على جهة أخرى من حقوق أخرى بخلاف حقوق التصويت. يمكن أن تحصل أيضًا على السلطة على الجهة دون امتلاك أداة حق ملكية توفر دليلًا على استثمار مالي. يمكن أن تمتلك الجهة حقوقًا منحت لها عبر ترتيبات ملزمة وهذه الحقوق يمكن أن تمنح الجهة السلطة لتطلب من الجهة الأخرى استخدام الأصول أو تكبد الالتزامات بطريقة تؤثر على

طبيعة أو مقدار المنافع التي تحصل عليها الجهة المذكورة أول مرة. يمكن أن يكون تقويم ما إذا كانت هذه الحقوق تؤدي إلى منح السلطة على جهة أخرى تَقْوِيما معقدًا وقد يتطلب أخذ أكثر من عامل واحد بعين الاعتبار.

25. يمكن أن يكون لدى الجهة سلطة على جهة أخرى حتى وإن لم تكن مسؤولة عن الأعمال اليومية للجهة الأخرى أو عن الأسلوب الذي تُنفذ به المهام المحددة من قبل تلك الجهة الأخرى. قد يمنح التشريع الهيئات النظامية أو موظفي الضبط النظامي صلاحيات وسلطات لتنفيذ مهامهم بشكل مستقل عن الحكومة. على سبيل المثال، عادة ما يتمتع المدقق العام والإحصائي الحكومي بسلطات نظامية للحصول على المعلومات ونشر التقارير دون اللجوء إلى الحكومة كما تتمتع السلطة القضائية في كثير من الأحيان بصلاحيات خاصة لتفعيل مفهوم استقلال القضاء. قد ينص التشريع أيضاً على ثوابت واسعة يتوجب على الهيئة النظامية العمل ضمنها، وتكون نتيجتها أن تعمل الهيئة النظامية بطريقة تتسق مع الأهداف المحددة من قبل البرلمان أو هيئة مماثلة. إن وجود السلطات النظامية للعمل بشكل مستقل لا يمنع، بحد ذاته، الجهة القادرة على توجيه السياسات التشغيلية والمالية لجهة أخرى أن تتمتع بسلطات نظامية وذلك للحصول على المنافع. على سبيل المثال، إن استقلالية البنك المركزي فيما يخص السياسة النقدية لا يحول دون إمكانية السيطرة على البنك المركزي. ولا تزال هناك حاجة لأخذ كافة الحقائق والظروف بعين الاعتبار.

26. إن وجود حقوق على جهة أخرى لا يؤدي بالضرورة إلى نشوء السلطة لأغراض هذا المعيار. ولا يكون للجهة سلطة على جهة أخرى فقط بسبب وجود:
أ. السيطرة التنظيمية (أُنظر فقرة إرشاد التطبيق 12)؛ أو
ب. التبعية الاقتصادية (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 41-42).

27. الجهة التي تكون لديها قدرة حالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة تتمتع بالسلطة حتى لو لم تُمارس بعد حقوقها في التوجيه. يمكن أن تساعد الأدلة التي تثبت قيام الجهة بتوجيه الأنشطة ذات الصلة للجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها في تحديد ما إذا كانت الجهة تتمتع بالسلطة، إلا أن هذه الأدلة ليست حاسمة، بحد ذاتها، في تحديد ما إذا كانت الجهة تتمتع بالسلطة على الجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها. في حالة تأسيس جهة ذات أنشطة محددة مسبقاً، قد يُمارَس الحق في توجيه الأنشطة ذات الصلة في الوقت الذي أسست فيه الجهة.

28. إذا كان جهتان أو أكثر تمتلك حقوقاً قائمة تمنحها القدرة من جانب واحد على توجيه أنشطة مختلفة ذات صلة، فإن الجهة التي تكون لديها القدرة الحالية على توجيه الأنشطة التي تؤثر بشكل مهم على طبيعة أو مقدار المنافع من تلك الجهة تكون لها السلطة على تلك الجهة الأخرى.

29. يمكن أن يكون للجهة سلطة على الجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها حتى وإن كان لدى الجهات الأخرى حقوق قائمة تمنحها القدرة الحالية على المشاركة في توجيه الأنشطة ذات الصلة، على سبيل المثال عندما تمتلك جهة أخرى تأثيرًا مهمًا. بالرغم من ذلك، فإن الجهة التي تمتلك حقوق حماية فقط ليس لها سلطة على جهة أخرى (أُنظر الفقرات إرشاد التطبيق 29-31)، وبالتالي لا تسيطر على الجهة الأخرى.

المنافع

30. تكون الجهة مُعرضة لمنافع متغيرة أو لها حقوق في الحصول على منافع متغيرة من ارتباطها مع الجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها، عندما تكون المنافع التي تسعى لتحقيقها من ارتباطها من الممكن أن تتغير نتيجة أداء الجهة الأخرى. ترتبط الجهات مع الجهات الأخرى عندما تتوقع الحصول على منافع إيجابية مالية أو غير مالية مع مرور الزمن. بالرغم من ذلك، ففي فترة محددة للقوائم المالية، يمكن أن يكون الأثر الفعلي لارتباط الجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها إيجابياً فقط، أو سلبياً فقط، أو مزيج من الاثنين معا.

31. يمكن أن تكون منافع الجهة، الناتجة عن ارتباطها بالجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها، مالية فقط، أو غير مالية فقط، أو كلتيهما مالية وغير مالية. تشمل المنافع المالية العوائد على الاستثمار مثل توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة ويشار إليها أحيانا باسم "العوائد ". تشمل المنافع غير المالية المزايا الناجمة عن الموارد النادرة التي لا تقاس من الناحية المالية والمنافع الاقتصادية التي يستلمها مباشرة متلقو الخدمة من الجهة. يمكن أن تحدث المنافع غير المالية عندما تكون أنشطة الجهة الأخرى متسقة مع، (أي أنها تتفق مع)، أهداف الجهة وتدعم الجهة في تحقيقها لأهدافها. على سبيل المثال، يمكن أن تحصل جهة على منافع عندما توفر جهة أخرى ذات أنشطة متوافقة خدمات كانت ستكون الجهة الأولى ملزمة هي بتقديمها. يمكن تنفيذ الأنشطة المتوافقة طوعاً أو قد تتمتع الجهة بصلاحية توجيه الجهة الأخرى لتنفيذ تلك الأنشطة. يمكن أن تحدث المنافع غير المالية أيضاً عندما يكون لدى جهتين اثنتين أهدافاً تكميلية (أي أن أهداف الجهة تكمل أهداف الجهة الأخرى، وتجعلها أكثر اكتمالا).

32. توضح الأمثلة التالية المنافع المالية التي قد تحصل عليها جهة من ارتباطها بجهة أخرى:
أ. توزيعات الأرباح والمنافع المتغيرة على سندات الدين والتوزيعات الأخرى للمنافع الاقتصادية؛ و
ب. التعرض للزيادة أو النقص في قيمة استثمار في جهة أخرى؛ و
ج. التعرض للخسارة من الاتفاقيات لتوفير الدعم المالي، بما في ذلك الدعم المالي للمشاريع الرئيسة؛
د. التوفير في التكاليف (على سبيل المثال، إذا كانت الجهة ستحقق اقتصادات الحجم أو أوجه تآزر من خلال تجميع عمليات أو أصول الجهة الأخرى مع عملياتها أو أصولها الخاصة)؛ و
ه. الحصص المتبقية في أصول والتزامات الجهة الأخرى عند تصفية تلك الجهة الأخرى؛ و
و. التعرضات الأخرى للمنافع المتغيرة التي لا تتوافر للجهات الأخرى.

33. تشمل الأمثلة على المنافع غير المالية ما يلي:
أ. القدرة على الاستفادة من المعرفة المتخصصة للجهة الأخرى؛ و
ب. قيمة الجهة الأخرى التي تنفذ الأنشطة التي تساعد الجهة في تحقيق أهدافها؛ و
ج. تحسين النتائج؛ و
د. تحقيق نتائج أكثر كفاءة؛ و
ه. زيادة كفاءة أو فاعلية إنتاج وتسليم السلع والخدمات؛ و
و. الحصول على أصل وخدمات مرتبطة به متاحة مبكرا عما كان يمكن أن يكون عليه بخلاف ذلك؛ و
ز. الحصول على مستوى أعلى من جودة الخدمة مما كان يمكن أن يكون عليه بخلاف ذلك.

34. على الرغم من أن جهة واحدة فقط يمكنها السيطرة على جهة أخرى، إلا أنه بإمكان أكثر من طرف أن يشارك في منافع تلك الجهة الأخرى. على سبيل المثال، يمكن لحاملي الحصص غير المسيطرة المشاركة في المنافع المالية مثل الفوائض أو التوزيعات من الجهة أو المنافع غير المالية مثل توافق الأنشطة مع النتائج المأمولة.

العلاقة بين السلطة والمنافع

35. تسيطر الجهة على جهة أخرى إذا كانت الجهة تتمتع فقط بالسلطة على الجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها ومُعرضة لـمنافع متغيرة أو لها حقوق فيها من ارتباطها مع الجهة الأخرى، ويكون لديها أيضًا القدرة على استخدام سلطتها للتأثير على طبيعة أو مقدار المنافع المتحققة من ارتباطها بالجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها.

36. لا يُعَدُّ وجود أهداف متماثلة فقط كافيا لكي تستنتج جهة أنها تسيطر على جهة أخرى. من أجل الحصول على السيطرة تحتاج الجهة أيضًا أن يكون لديها القدرة على استخدام سلطتها على الجهة التي يُقَوَّم وجود سيطرة عليها لتوجيه تلك الجهة الأخرى للعمل معها لتعزيز أهدافها.

37. **يجب على الجهة التي تتمتع بحقوق اتخاذ القرار أن تحدد ما إذا كانت عبارة عن أصيل أو وكيل. يجب أن تحدد الجهة أيضًا ما إذا كانت جهة أخرى تتمتع بحقوق اتخاذ القرار تعمل باعتبارها وكيل للجهة. الوكيل هو طرف يُكلَّف بشكل رئيس للعمل نيابة عن ولصالح طرف أخر أو أطراف أخرى (الأصيل أو الأصلاء)، وبالتالي فهو لا يسيطر على الجهة الأخرى عندما تمارس سلطة اتخاذ القرار. بناءً على ذلك، يمكن أحيانًا أن يمتلك الوكيل سلطة الأصيل وأن يمارسها، ولكن نيابة عن الأصيل.**

المتطلبات المحاسبية

38. **يجب أن تعد الجهة المسيطرة قوائم مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات المماثلة والأحداث الأخرى في ظروف مشابهة.**

39. **يجب أن يبدأ توحيد الجهة المسيطر عليها من تاريخ اكتساب الجهة السيطرة على الجهة الأخرى ويتوقف عندما تفقد الجهة السيطرة على الجهة الأخرى.**

إجراءات التوحيد

40. القوائم المالية الموحدة:

أ. تجمع البنود المتماثلة للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية للجهة المسيطرة مع تلك الخاصة بالجهات المسيطر عليها.

ب. تُجْرِي مقاصة (تستبعد) القيمة الدفترية لاستثمار الجهة المسيطرة في كل جهة مسيطر عليها وحصة الجهة المسيطرة من صافي الأصول/ حقوق الملكية لكل جهة مسيطر عليها (يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 40 كيفية المحاسبة عن أي شهرة ذات صلة).

ج. تستبعد الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية المتعلقة بمعاملات بين الجهات في الجهة الاقتصادية (تستبعد بالكامل الفائض أو العجز الناتج عن المعاملات داخل الجهة الاقتصادية المثبتة ضمن الأصول، مثل المخزون، والأصول الثابتة). قد تشير الخسائر داخل الجهة الاقتصادية إلى وجود هبوط يتطلب إثباته في القوائم المالية الموحدة.

السياسات المحاسبية الموحدة

41. عندما يستخدم عضو في الجهة الاقتصادية سياسات محاسبية بخلاف تلك المطبقة في القوائم المالية الموحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في ظروف مشابهة، تُجْرَى التعديلات المناسبة على القوائم المالية لذلك العضو عند إعداد القوائم المالية الموحدة لضمان توافقها مع السياسات المحاسبية للجهة الاقتصادية.

القياس

42. تدرج الجهة إيرادات ومصروفات الجهة المسيطر عليها في القوائم المالية الموحدة من تاريخ اكتسابها للسيطرة وحتى تاريخ توقف الجهة عن السيطرة على الجهة المسيطر عليها. تعتمد إيرادات ومصروفات الجهة المسيطر عليها على مبالغ الأصول والالتزامات المثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، مصروف الاستهلاك المثبت في القائمة الموحدة للأداء المالي بعد تاريخ الاستحواذ يكون مبنيا على قيم الأصول القابلة للاستهلاك ذات الصلة المثبتة في القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاستحواذ.

حقوق التصويت الممكنة

43. عندما توجد حقوق تصويت ممكنة أو مشتقات أخرى تتضمن حقوق تصويت ممكنة، تُحدد نسبة الفائض أو العجز والتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية المخصصة للجهة المسيطرة والحصص غير

المسيطرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة فقط على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والمشتقات الأخرى، ما لم تنطبق الفقرة 44.

44. في بعض الظروف، يكون لدى الجهة من حيث الجوهر حصة ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنح الجهة حالياً حق الوصول إلى المنافع المرتبطة بحصة ملكية. في مثل هذه الظروف، تُحدد النسبة المخصصة للجهة المسيطرة والحصص غير المسيطرة عند إعداد القوائم المالية الموحدة بالأخذ في الحسبان الممارسة النهائية لحقوق التصويت الممكنة تلك والمشتقات الأخرى التي تمنح الجهة حالياً حق الوصول للمنافع.

45. لا ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29 - على الحصص في الجهات المسيطر عليها التي تُوَحَّد. عندما تمنح حاليًا أدوات تشتمل على حقوق تصويت ممكنة في جوهرها حق الوصول إلى المنافع المرتبطة بحصة ملكية في الجهة المسيطر عليها، فإن هذه الأدوات تكون غير خاضعة لمتطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29. في جميع الحالات الأخرى، تتم المحاسبة عن الأدوات التي تشتمل على حقوق تصويت ممكنة في الجهة المسيطر عليها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29.

تواريخ القوائم المالية

46. يجب أن تعد القوائم المالية للجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموحدة في نفس تاريخ القوائم المالية. عندما تختلف نهاية فترة القوائم المالية للجهة المسيطرة عن تلك الخاصة بالجهة المسيطر عليها، فإن الجهة المسيطرة إما أن:

أ. تحصل، لأغراض التوحيد، على معلومات مالية إضافية في نفس تاريخ القوائم المالية للجهة المسيطرة؛ أو

ب. تستخدم أحدث قوائم مالية للجهة المسيطر عليها بعد تعديلها بآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ هذه القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية الموحدة.

الحصص غير المسيطرة

47. يجب على الجهة المسيطرة أن تعرض الحصص غير المسيطرة في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن صافي أصول/ حقوق الملكية، بشكل منفصل عن صافي أصول/ حقوق ملكية ملاك الجهة المسيطرة.

48. تعد معاملات مع الملاك بصفتهم ملاك، تلك التغيرات في حصة الجهة المسيطرة في جهة مسيطر عليها، التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الجهة المسيطر عليها.

49. يجب أن تنسب الجهة الفائض أو العجز وكل مكسب أو خسارة تُثبت مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى ملاك الجهة المسيطرة والحصص غير المسيطرة. كما تنسب الجهة أيضًا المبلغ المجموع الذي أُثْبِتَ في قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى ملاك الجهة المسيطرة والحصص غير المسيطرة حتى لو أدى ذلك إلى وجود عجز في رصيد الحصص غير المسيطرة.

50. إذا كان لدى الجهة المسيطر عليها أسهم ممتازة مجمعة للأرباح قائمة مصنفة باعتبارها أدوات حقوق ملكية ويتم الاحتفاظ بها من قبل ملاك الحصص غير المسيطرة، تقوم الجهة بحساب حصتها من الفائض أو العجز بعد تعديلها بتوزيعات الأرباح على تلك الأسهم سواء أُعْلِن عن تلك التوزيعات أم لا.

التغيرات في النسبة المحتفظ بها بواسطة أصحاب الحصص غير المسيطرة

51. عندما تتغير حصة صافي الأصول/ حقوق الملكية المحتفظ بها بواسطة ملاك الحصص غير المسيطرة، تقوم الجهة بتعديل القيم الدفترية للحصص المسيطرة وغير المسيطرة لتعكس التغيرات في حصصها النسبية في الجهة المسيطر عليها. يجب أن تثبت الجهة مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية أي فرق بين المبلغ الذي تُعدل به الحصص غير المسيطرة والقيمة العادلة للمقابل المسدد أو المستلم، وأن

تنسبه إلى ملاك الجهة المسيطرة.

فقدان السيطرة

52. عندما تفقد جهة مسيطرة السيطرة على الجهة المسيطر عليها، فإن الجهة المسيطرة:
أ. تلغي إثبات أصول والتزامات الجهة المسيطر عليها السابقة من قائمة المركز المالي الموحدة؛
ب. تثبت أي استثمار محتفظ به في الجهة المسيطر عليها السابقة بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة وتحاسب عنه لاحقاً وعن أي مبالغ مستحقة عن أو إلى الجهة المسيطر عليها السابقة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام ذات الصلة. ويعاد قياس الحصة المحتفظ بها، على النحو المبين في الفقرتين 54 (ب) (3) و55أ. يجب أن تعد القيمة المعاد قياسها في تاريخ فقدان السيطرة على أنها القيمة العادلة عند الإثبات الأولي للأصل المالي وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29 أو التكلفة عند الإثبات الأولي للاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك، في حالة انطباق ذلك؛ و
ج. إثبات المكاسب أو الخسائر المرتبطة بفقدان السيطرة المنسوبة إلى الحصص المسيطرة السابقة، كما هو مبين في الفقرات 54 -55أ.

53. قد تفقد الجهة المسيطرة السيطرة على جهة مسيطر عليها في ترتيبين أو أكثر (معاملات). بالرغم من ذلك، تشير الظروف في بعض الأحيان إلى وجوب اعتبار الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة. عند تحديد ما إذا كان يجب أن يتم احتساب الترتيبات كمعاملة واحدة، فإنه يجب على الجهة المسيطرة أن تأخذ في الحسبان جميع بنود وشروط الترتيبات وآثارها الاقتصادية. يشير واحد أو أكثر مما يلي إلى أن الجهة المسيطرة يجب أن تحاسب عن الترتيبات المتعددة على أنها معاملة واحدة:
أ. تُبرم في الوقت نفسه أو تُدرس مع بعضها البعض.
ب. تشكل معاملة واحدة مصممة لتحقيق أثر تجاري عام.
ج. يعتمد حدوث ترتيب واحد على حدوث ترتيب واحد آخر على الأقل.
د. ليس للترتيب الواحد في حد ذاته ما يبرره اقتصاديًا، ولكن له ما يبرره اقتصاديًا عندما يؤخذ في الحسبان مع الترتيبات الأخرى. مثال ذلك عندما يُسعر استبعاد استثمار بأقل من سعر السوق ويعُوض عنه باستبعاد لاحق لاستثمار مسعر بسعر بأعلى من سعر السوق.

54. عندما تفقد جهة مسيطرة السيطرة على جهة مسيطر عليها، فإنه يجب عليها:
أ. إلغاء إثبات ما يلي:
(1) الأصول (بما في ذلك أي شهرة) والتزامات الجهة المسيطر عليها بقيمها الدفترية في تاريخ فقدان السيطرة؛ و
(2) القيمة الدفترية لأي حصص غير مسيطرة في الجهة المسيطر عليها السابقة في تاريخ فقدان السيطرة (بما في ذلك أي مكاسب أو خسائر تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية المنسوبة إليها).
ب. إثبات ما يلي:
(1) القيمة العادلة للمقابل الذي تم الحصول عليه، إن وجد، من المعاملة أو الحدث أو الظروف التي أدت إلى فقدان السيطرة؛ و
(2) التوزيعات التي تترتب على معاملة أو حدث ينتج عنه فقدان للسيطرة ويتضمن توزيعا لأسهم الجهة المسيطر عليها للملاك بصفتهم ملاك؛ و
(3) أي استثمار محتفظ به في الجهة المسيطر عليها السابقة بقيمته العادلة في تاريخ فقدان السيطرة.
ج. أن تحول مباشرة إلى الفائض/ العجز المتراكم-إذا كان مطلوبًا بموجب معايير محاسبة للقطاع العام أخرى، المبالغ التي تم إثباتها مباشرة في صافي الأصول/ حقوق الملكية فيما يتعلق بالجهة المسيطر عليها على الأسس المبينة في الفقرة 55.

د. إثبات أي فرق ناتج على أنه مكسب أو خسارة في الفائض أو العجز الذي ينسب إلى الجهة المسيطرة.

55. عندما تفقد جهة مسيطرة السيطرة على جهة مسيطر عليها، فإنه يجب على الجهة المسيطرة المحاسبة عن جميع المبالغ المثبتة سابقًا مباشرةً في صافي الأصول/ حقوق الملكية فيما يتعلق بتلك الجهة المسيطر عليها وفق الأساس نفسه الذي سيكون مطلوبًا إذا استبعدت الجهة المسيطرة مباشرة الأصول أو الالتزامات ذات الصلة. إذا كان فائض إعادة التقييم الذي تم إثباته سابقًا في صافي الأصول/ حقوق الملكية سيتم تحويله مباشرة إلى الفائض/ العجز المتراكم عند استبعاد الأصل، فإنه يجب على الجهة المسيطرة أن تحول فائض إعادة التقييم مباشرة إلى الفائض/ العجز المتراكم عندما تفقد السيطرة على الجهة المسيطر عليها.

55أ. إذا فقدت جهة مسيطرة السيطرة على جهة مسيطر عليها لا تحتوي على عملية - كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 - نتيجة لمعاملة مع جهة زميلة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإن الجهة المسيطرة تقوم بتحديد المكسب أو الخسارة وفقًا للفقرات 54-55. يُثبت المكسب أو الخسارة الناتج عن المعاملة في فائض أو عجز الجهة المسيطرة فقط في حدود حصص المستثمرين غير ذي الصلة في تلك الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. يُلغَى الجزء المتبقي من المكسب مقابل القيمة الدفترية للاستثمار في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. بالإضافة إلى ذلك، إذا احتفظت الجهة المسيطرة باستثمار في الجهة المسيطر عليها سابقًا وأصبحت الجهة المسيطر عليها سابقًا الأن جهة زميلة أو مشروع مشترك يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية، فإن الجهة المسيطرة تثبت الجزء من المكسب أو الخسارة الناتجة من إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في تلك الجهة المسيطر عليها سابقا في الفائض أو العجز فقط في حدود حصص المستثمرين غير ذي الصلة في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك الجديد. يتم إلغاء الجزء المتبقي من هذا المكسب مقابل القيمة الدفترية للاستثمار المحتفظ به في الجهة المسيطر عليها سابقًا. وإذا احتفظت الجهة المسيطرة باستثمار في الجهة المسيطر عليها سابقًا والذي تتم المحاسبة عنه الآن وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، فإن الجزء من المكسب أو الخسارة الناتج عن إعادة القياس بالقيمة العادلة للاستثمار المحتفظ به في الجهة المسيطر عليها سابقا يتم إثباته بالكامل في فائض أو عجز الجهة المسيطرة.

الجهات الاستثمارية: متطلب القيمة العادلة

56. باستثناء ما هو مبين في الفقرة 57، يجب ألا توحد الجهة الاستثمارية جهاتها المسيطر عليها، أو أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 40 عندما تكتسب السيطرة على جهة أخرى. بدلًا من ذلك، يجب على الجهة الاستثمارية أن تقيس الاستثمار في الجهة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29.

57. على الرغم من المتطلب الوارد في الفقرة 56، عندما يكون لدى جهة استثمارية جهة مسيطر عليها ليست هي ذاتها جهة استثمارية، والتي يكون غرضها وأنشطتها الرئيسة تقديم خدمات تتعلق بالأنشطة الاستثمارية للجهة الاستثمارية (أنظر الفقرات إرشادات التطبيق 98-100)، فإنه يجب عليها أن تقوم بتوحيد الجهة المسيطر عليها وفقًا للفقرات 38-55 من هذا المعيار وأن تطبق متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 40 على الاستحواذ على أي من هذه الجهات المسيطر عليها.

58. يجب على الجهة المسيطرة على جهة استثمارية -والتي ليست في حد ذاتها جهة استثمارية -أن تعرض قوائم مالية موحدة تقوم فيها (1) بقياس استثمارات الجهة الاستثمارية المسيطر عليها بالقيمة العادلة

من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، و(2) توحيد الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات الأخرى للجهة الاستثمارية المسيطر عليها وفقًا للفقرات 38 -55 من هذا المعيار.

تحديد ما إذا كانت جهة هي جهة استثمارية

59. يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف عند تحديد ما إذا كانت جهة استثمارية، بما في ذلك الغرض منها والتصميم. وتصف الفقرات إرشادات التطبيق 89-106 جوانب التي ينطوي عليها تعريف الجهة الاستثمارية بمزيد من التفصيل. عندما تشير الحقائق والظروف إلى وجود تغييرات على واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة التي تشكل تعريف الجهة الاستثمارية، فإنه يجب على الجهة المسيطرة إعادة تقويم ما إذا كانت تعد جهة استثمارية.

60. يجب على الجهة المسيطرة التي إما أن تتوقف عن كونها جهة استثمارية، أو تصبح جهة استثمارية، المحاسبة عن التغير في وضعها بأثر مستقبلي من التاريخ الذي حدث فيه التغيير في الوضع (أنظر الفقرات 63-64).

الأحكام والافتراضات

61. يجب أن تفصح الجهة الاستثمارية عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 15 من معيار المحاسبة للقطاع العام 38 عن الأحكام والافتراضات المهمة التي تستخدم في تحديد كونها جهة استثمارية ما لم تتوافر فيها جميع الخصائص التالية:

أ. أن تكون قد حصلت على أموال من أكثر من مستثمر واحد (أُنظر فقرتي إرشادات التطبيق 89-90)؛ و

ب. أن تكون لها حصص ملكية في شكل حقوق ملكية أو حصص مماثلة (أُنظر فقرتي إرشادات التطبيق 91-92)؛ و

ج. أن يكون لديها أكثر من استثمار واحد (أُنظر فقرتي إرشادات التطبيق 96-97).

62. لا يؤدي غياب أي من هذه الخصائص بالضرورة إلى استبعاد جهة من تصنيفها باعتبارها جهة استثمارية. بالرغم من ذلك، إن غياب أي من هذه الخصائص يعني أنه يجب على الجهة الإفصاح عن المعلومات حول الأحكام والافتراضات المهمة التي اتُّخِذَت عند تصنيفها كجهة استثمارية.

المحاسبة عن تغير في وضع جهة استثمارية

63. عندما تتوقف الجهة عن كونها جهة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 40 على أي جهة مسيطر عليها قِيست مسبقاً بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً للفقرة 56. يجب أن يكون تاريخ تغيير الوضع هو التاريخ المفترض للاستحواذ. يجب أن تعبر القيمة العادلة للجهة المسيطر عليها في تاريخ الاستحواذ المفترض عن المقابل المفترض المحول عند قياس أي شهرة أو مكسب من صفقة الشراء التي تنشأ عن الاستحواذ المفترض. يجب توحيد جميع الجهات المسيطر عليها وفقاً للفقرات 38-51 من هذا المعيار من تاريخ تغيير الوضع.

64. عندما تصبح الجهة جهة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تتوقف عن توحيد الجهات المسيطر عليها في تاريخ التغير في الوضع، باستثناء أي جهة مسيطر عليها يجب أن يستمر توحيدها وفقًا للفقرة 57. يجب أن تطبق الجهة الاستثمارية متطلبات الفقرتين 52 و53 على تلك الجهات المسيطر عليها التي تتوقف عن توحيدها كما لو كانت الجهة الاستثمارية قد فقدت السيطرة على تلك الجهات المسيطر عليها في ذلك التاريخ.

أحكام انتقالية

.65 يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي، وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* باستثناء ما هو محدد في الفقرات 66-78.

.66 على الرغم من متطلبات الفقرة 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة، تحتاج الجهة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 33 (و) في معيار المحاسبة للقطاع العام 3 للفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي لهذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرة"). يجوز أن تعرض الجهة أيضًا هذه المعلومات للفترة الحالية أو فترات مقارنة أبكر، ولكنها ليست مطالبة بالقيام بذلك.

.67 لأغراض هذا المعيار، يكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية فترة القوائم المالية السنوية التي يُطبق فيها هذا المعيار للمرة الأولى.

.68 في تاريخ التطبيق الأولي، لا تكون الجهة مطالبة بأن تجري تعديلات على المحاسبة السابقة عن ارتباطها بأي من:

أ. الجهات التي كان سيتم توحيدها في ذلك التاريخ وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 6، *القوائم المالية الموحدة والمنفصلة*، وما زالت موحدة وفقًا لهذا المعيار؛ أو

ب. الجهات التي من شأنها أن لا تُوَحَّد في ذلك التاريخ وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 6، وليست موحدة وفقًا لهذا المعيار.

.69 في تاريخ التطبيق الأولي، يجب على الجهة أن تُقَوِّم ما إذا كانت جهة استثمارية على أساس الحقائق والظروف القائمة في ذلك التاريخ. إذا خلصت الجهة، في تاريخ التطبيق الأولي، إلى أنها تعد جهة استثمارية، فإنه يجب عليها تطبيق متطلبات الفقرات 70-73 بدلًا من الفقرتين 77-78.

.70 باستثناء أي جهة مسيطر عليها يتم توحيدها وفقًا للفقرة 57 (التي تنطبق عليها الفقرة 68 أو الفقرات 77-78، أيها يكون ملائما للتطبيق)، يجب على الجهة الاستثمارية أن تقيس استثماراتها في كل جهة مسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز كما لو كانت متطلبات هذا المعيار دائمًا سارية. يجب أن تعدل الجهة الاستثمارية بأثر رجعي كلاً من الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي وصافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة، بأي فرق بين:

أ. القيمة الدفترية السابقة للجهة المسيطر عليها؛ و

ب. القيمة العادلة لاستثمار الجهة الاستثمارية في الجهة المسيطر عليها.

ويجب أن يُحول المبلغ التراكمي لأي تعديلات في القيمة العادلة سبق إثباتها مباشرة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، إلى الفائض/ العجز المتراكم في بداية الفترة السنوية التي تسبق تاريخ التطبيق الأولي مباشرة.

.71 يجب على الجهة الاستثمارية أن تستخدم مبالغ القيمة العادلة التي تم التقرير عنها مسبقًا للمستثمرين أو للإدارة.

.72 عندما يكون من غير العملي (كما هو معرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 3) قياس الاستثمار في جهة مسيطر عليها وفقًا للفقرة 70، فإنه يجب أن تطبق الجهة الاستثمارية متطلبات هذا المعيار في بداية أبكر فترة يكون فيها من الممكن عمليًا تطبيق الفقرة 70، والتي قد تكون الفترة الحالية. يجب أن يعدل المستثمر بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، مالم تكن بداية أبكر فترة يكون فيها من الممكن عمليًا تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. وفي هذه الحالة، يجب إثبات التعديل على صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

.73 عندما تستبعد جهة استثمارية أو تفقد سيطرتها على استثمار في جهة مسيطر عليها قبل تاريخ التطبيق

الأولي لهذا المعيار، لا تكون الجهة الاستثمارية مطالبة بإجراء تعديلات على المحاسبة السابقة عن تلك الجهة المسيطر عليها.

74. عندما تخلص الجهة، في تاريخ التطبيق الأولي، إلى أنه يجب توحيد جهة أخرى لم يتم توحيدها وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 6، فإنه يجب على الجهة أن تقوم بقياس الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك الجهة غير الموحدة سابقًا كما لو كانت الجهة الأخرى قد وُحِّدَت من التاريخ الذي اكتسبت فيه الجهة السيطرة على تلك الجهة الأخرى على أساس متطلبات هذا المعيار. يجب على الجهة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية السابقة مباشرة لتاريخ التطبيق الأولي. عندما يكون التاريخ الذي اكتسبت فيه السيطرة هو تاريخ يسبق بداية الفترة السابقة مباشرة، على الجهة أن تثبت -كتعديل لصافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة-بأي فرق بين:

أ. مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛ و

ب. القيمة الدفترية السابقة لارتباط الجهة مع الجهة الأخرى.

75. عندما يكون من غير العملي قياس الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة للجهة المسيطر عليها وفقًا للفقرة 74 (أ) أو (ب) (كما هو مُعرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 3)، فإنه يجب على الجهة أن تقوم بقياس الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة في تلك الجهة غير الموحدة سابقًا كما لو كانت هذه الجهة قد وُحِّدَت من تاريخ الاستحواذ المفترض. يكون تاريخ الاستحواذ المفترض هو بداية أبكر فترة يكون فيها من الممكن عمليًا تطبيق هذه الفقرة، والتي قد تكون هي الفترة الحالية.

76. يجب على الجهة أن تعدل بأثر رجعي الفترة السنوية السابقة مباشرةً لتاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أبكر فترة يكون فيها من الممكن عمليًا تطبيق هذه الفقرة هي الفترة الحالية. عندما يكون تاريخ الاستحواذ المفترض أبكر من بداية الفترة السابقة مباشرةً، تثبت الجهة، تعديلا لصافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة، بأي فرق بين:

أ. مبلغ الأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛ و

ب. القيم الدفترية السابقة لارتباط الجهة بالجهة الأخرى.

عندما تكون أبكر فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة عمليًا هي الفترة الحالية، يجب أن يثبت في صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

77. عندما تخلص الجهة، في تاريخ التطبيق الأولي، إلى أنها لن توحد بعد الآن الجهة التي كانت تُوَحَّد وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 6، فإنه يجب أن تقيس الجهة حصتها في الجهة الأخرى بالمبلغ الذي كانت ستُقاس به لو كانت متطلبات هذا المعيار سارية عندما أصبحت الجهة مرتبطة مع الجهة الأخرى، أو عند فقدانها السيطرة على الجهة الأخرى. يجب أن تعدل الجهة بأثر رجعي الفترة السنوية التي تسبق مباشرةً تاريخ التطبيق الأولي. عندما يكون التاريخ الذي أصبحت فيه الجهة مرتبطة بالجهة الأخرى (ولكنها لم تكتسب السيطرة وفقًا لهذا المعيار)، أو عند فقدانها السيطرة على الجهة الأخرى، هو تاريخ سابق لبداية الفترة السابقة مباشرةً، فإنه يجب على الجهة أن تثبت، كتعديل لصافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرةً، بأي فرق بين:

أ. القيمة الدفترية السابقة للأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛ و

ب. المبلغ المثبت لحصة الجهة في الجهة الأخرى.

78. عندما يكون من غير العملي قياس الحصة في الجهة الأخرى وفقًا للفقرة 77 (كما هو معُرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 3)، فإنه يجب على الجهة تطبيق متطلبات هذا المعيار في بداية أبكر فترة يكون فيها تطبيق الفقرة 77 ممكن عمليًا، والتي قد تكون هي الفترة الحالية. يجب أن تعدل الجهة بأثر رجعي

الفترة السنوية التي تسبق مباشرة تاريخ التطبيق الأولي، ما لم تكن بداية أبكر فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكن عمليًا هي الفترة الحالية. عندما يكون التاريخ الذي أصبحت فيه الجهة مرتبطة مع الجهة الأخرى (ولكنها لم تكتسب السيطرة وفقًا لهذه المعيار)، أو فقدت السيطرة على الجهة الأخرى هو تاريخ سابق لبداية الفترة السابقة مباشرة، يجب أن تثبت الجهة، كتعديل لصافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة السابقة مباشرة، بأي فرق بين:

أ. القيمة الدفترية السابقة للأصول والالتزامات والحصص غير المسيطرة؛ و

ب. المبلغ المثبت لحصة الجهة في الجهة الأخرى.

عندما تكون أبكر فترة يكون فيها تطبيق هذه الفقرة ممكنًا عمليًا هي الفترة الحالية، يجب إثبات التعديل في صافي الأصول/ حقوق الملكية في بداية الفترة الحالية.

تاريخ السريان

79. يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 37، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 38 في نفس الوقت.

79أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 35].

79ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 35].

79ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 35].

79د. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 35].

80. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة *للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 6 (ديسمبر 2006)

81. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 35].

معيار المحاسبة للقطاع العام 36

"الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 36 "الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة" في الفقرات 1-53. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 36 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 36 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 36 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد كيفية المحاسبة عن الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة.**

3. **يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل جميع الجهات التي تُعَدُّ جهات مستثمرة ذات تأثير مهم، أو سيطرة مشتركة، على جهة مستثمر فيها إذا كان الاستثمار يؤدي إلى امتلاك حصة ملكية قابلة للقياس الكمي.**

4. يوفر هذا المعيار الأساس للمحاسبة عن حصص الملكية في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة. وهو أن الاستثمار في الجهة الأخرى ينقل إلى الجهة المخاطر والعوائد التي تتبع حصة ملكية. وينطبق هذا المعيار فقط على حصص الملكية القابلة للقياس الكمي. ويشمل هذا حصص الملكية الناشئة عن الاستثمارات في هيكل حقوق الملكية الرسمي لجهة أخرى. ويعني "هيكل حقوق الملكية الرسمي" أسهم رأس المال، أو ما في حكم رأس المال، مثل الوحدات في صندوق استثمار عقاري. ويمكن أن تتضمن حصص الملكية القابلة للقياس الكمي – أيضاً – حصص ملكية ناشئة عن استثمارات أخرى والتي يمكن أن تقاس حصص ملكية الجهة فيها بموثوقية (على سبيل المثال، الحصص في شركة تضامنية). إذا كان هيكل حقوق الملكية للجهة الأخرى محدد بشكل غير واضح، قد لا يكون من الممكن الحصول على قياس موثوق لحصة الملكية.

5. قد يُشار إلى بعض المساهمات التي تقدمها جهات القطاع العام على أنها "استثمار"، لكنها قد لا ينشأ عنها حصة ملكية. فعلى سبيل المثال، قد تقوم جهة في القطاع العام باستثمار كبير في تطوير مستشفى تملكه وتديره مؤسسة خيرية. وعلى حين أن هذه المساهمات هي ذات طبيعة غير تبادلية، فهي تسمح لجهة القطاع العام بالمشاركة في تشغيل المستشفى، وتكون المؤسسة الخيرية مُساءلة أمام جهة القطاع العام عن استخدامها للأموال العامة. وبالرغم من ذلك، لا تُشكل المساهمات المقدمة من قبل جهة القطاع العام حصة ملكية، إذ كان بوسع المؤسسة الخيرية أن تسعى إلى الحصول على تمويل بديل ومن ثم تمنع جهة القطاع العام من المشاركة في تشغيل المستشفى. تبعًا لذلك، لا تتعرض جهة القطاع العام للمخاطر، ولا تحظى بالعوائد، التي تتبع حصة ملكية.

6. [حذفت].

7. [حذفت].

تعريفات

8. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة قرين كل منها:**

<u>الجهة الزميلة هي</u> جهة يكون للجهة المستثمرة تأثير مهم عليها.

<u>الترتيب الملزم</u> لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يُوجد حقوقاً واجبة النفاذ لأطرافه والتزامات واجبة النفاذ عليهم كما لو كان في شكل عقد. ويتضمن حقوقاً ناشئة عن عقود أو حقوقاً نظامية أخرى.

القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية لجهة اقتصادية تُعرض فيها الأصول، والالتزامات، وصافي الأصول/حقوق الملكية، والإيرادات، والمصروفات والتدفقات النقدية للجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها على أنها لجهة اقتصادية واحدة.

طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبة يُثبت بموجبها الاستثمار – بشكل أولي – بالتكلفة ويُعدل بعد ذلك للتغير في نصيب الجهة المستثمرة في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المُستثمر فيها (الجهة الزميلة أو المشروع المشترك) بعد الاستحواذ. ويتضمن فائض أو عجز الجهة المستثمرة نصيبها في فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها ويتضمن صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمرة نصيبها من التغيرات في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها التي لم تُثبَت في فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها.

الترتيب المشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.

السيطرة المشتركة هي التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، والتي توجد – فقط – عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة.

المشروع المشترك هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.

المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

التأثير المهم هو سُلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم السياسات المالية والتشغيلية لجهة أخرى، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام. وتعرف المصطلحات التالية إما في معيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 37، *الترتيبات المشتركة*: المنافع، السيطرة، الجهة المسيطر عليها، الجهة المسيطرة، الجهة الاقتصادية، الجهة الاستثمارية، العملية المشتركة، السلطة، القوائم المالية المنفصلة.

الترتيب الملزم

9. يمكن إقامة الدليل على الترتيبات الملزمة بعدة طرق. ويكون الترتيب الملزم غالبًا، وليس دائمًا، مكتوبًا، في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن – أيضًا – أن تنشئ الآليات الدستورية – مثل السلطة التشريعية[1] أو السلطة التنفيذية – ترتيبات واجبة النفاذ، على نحو مماثل للترتيبات التعاقدية، إما بحد ذاتها، أو مقترنة بعقود مبرمة بين الأطراف.

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

التأثير المهم

10. إن تحديد ما إذا كان لدى الجهة المستثمرة تأثير مهم على الجهة المستثمر فيها هو مسألة اجتهاد يستند إلى طبيعة العلاقة بين الجهة المستثمرة والجهة المستثمر فيها، وإلى تعريف التأثير المهم الوارد في هذا المعيار. وينطبق هذا المعيار – فقط – على تلك الجهات الزميلة التي تحتفظ الجهة فيها بحصة ملكية قابلة للقياس الكمي إما في شكل أسهم أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر أو في شكل آخر يمكن فيه قياس حصة الجهة بموثوقية.

11. إذا كانت الجهة تحتفظ بحصة ملكية قابلة للقياس الكمي وتحتفظ – بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال جهات مسيطر عليها) بـ 20% أو أكثر من سلطة التصويت في الجهة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن يكون للجهة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل – بشكل واضح – على أن هذا ليس هو الحال. وفي المقابل، إذا كانت الجهة تحتفظ – بشكل مباشر أو غير مباشر (مثلاً من خلال جهات مسيطر عليها) – بأقل من 20% من سلطة التصويت في الجهة المستثمر فيها، فإنه يفترض ألا يكون للجهة تأثير مهم، ما لم يكن من الممكن التدليل – بشكل واضح – على مثل هذا التأثير. ولا تمنع ملكية كبيرة أو أغلبية من قبل جهة مستثمرة أخرى – بالضرورة – الجهة من أن يكون لها تأثير مهم.

12. يُقام الدليل – عادةً – على وجود تأثير مهم، من قبل الجهة، بواحدة أو أكثر من الطرق التالية:
أ. التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة حاكمة[2] مُعادلة، في الجهة المستثمر فيها؛ أو
ب. المشاركة في عمليات وضع السياسات، بما في ذلك المشاركة في اتخاذ القرارات بشأن توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة؛ أو
ج. المعاملات ذات الأهمية النسبية بين الجهة والجهة المستثمر فيها؛ أو
د. تبادل موظفي الإدارة؛ أو
ه. توفير معلومات فنية أساسية.

13. قد تمتلك الجهة مذكرات حق اكتتاب في أسهم، أو خيارات شراء أسهم، أو أدوات دين أو حقوق ملكية تكون قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، أو أدوات أخرى مماثلة والتي، إذا مُورِسَت أو حُوِّلَت، يكون لها إمكانية أن تمنح الجهة سلطة تصويت إضافية أو أن تخفض سلطة التصويت لطرف آخر على السياسات المالية والتشغيلية لجهة أخرى (أي حقوق التصويت الممكنة). ويؤخذ في الحسبان عند تقويم ما إذا كان للجهة تأثير مهم، وجود وأثر حقوق التصويت الممكنة التي تكون قابلة لممارسة أو قابلة للتحويل في الوقت الحالي، بما في ذلك حقوق التصويت الممكنة المُحتفظ بها من قبل جهات أخرى. ولا تُعد حقوق التصويت الممكنة قابلة للممارسة أو قابلة التحويل في الوقت الحالي عندما، على سبيل المثال، لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ مستقبلي أو حتى وقوع حدث مستقبلي.

14. عند تقويم ما إذا كانت حقوق التصويت الممكنة تساهم في التأثير المهم، تفحص الجهة جميع الحقائق والظروف (بما في ذلك شروط ممارسة حقوق التصويت الممكنة وأي ترتيبات ملزمة أخرى سواء أُخذت في الحسبان بشكل منفرد أو مجتمعة) التي تؤثر على الحقوق الممكنة، باستثناء نوايا الإدارة والقدرة المالية على ممارسة أو تحويل تلك الحقوق الممكنة.

15. تفقد الجهة التأثير المهم على جهة مستثمر فيها عندما تفقد سلطة المشاركة في اتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية لتلك الجهة المستثمر فيها. ويمكن أن يحدث فقدان التأثير المهم مع، أو بدون، التغير في المستويات المطلقة أو النسبية للملكية. فيمكن أن يحدث ذلك، على سبيل المثال، عندما تصبح جهة زميلة خاضعة لسيطرة حكومة أخرى، أو محكمة، أو مدير تصفية أو إفلاس. ويمكن أن يحدث ذلك – أيضا – نتيجة لترتيب ملزم.

[2] يوضح معيار المحاسبة للقطاع العام 20 "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة" مصطلح "هيئة حاكمة".

طريقة حقوق الملكية

16. بموجب طريقة حقوق الملكية، عند الإثبات الأولي، يُثبت الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك بالتكلفة، وتُزاد أو تُخفض القيمة الدفترية لإثبات نصيب الجهة المستثمرة من فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها بعد تاريخ الاستحواذ. ويُثبت نصيب الجهة المستثمرة من فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها ضمن فائض أو عجز الجهة المستثمرة. وتخفض التوزيعات المُستلمة من الجهة المستثمر فيها القيمة الدفترية للاستثمار. وقد تكون التعديلات على القيمة الدفترية ضرورية – أيضا – لتعكس التغيرات في الحصة التناسبية للجهة المستثمرة في الجهة المستثمر فيها والناشئة عن التغيرات في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها التي لم تُثبت ضمن فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها. وتتضمن مثل هذه التغيرات تلك الناشئة عن إعادة تقييم العقارات والآلات والمعدات، وعن فروق تحويل العملات الأجنبية. ويُثبت نصيب الجهة المستثمرة من تلك التغيرات ضمن صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمرة.

17. قد لا يكون إثبات الإيراد على أساس التوزيعات المُستلمة قياساً كافياً للإيراد المُكتسب من قبل جهة مستثمرة من استثمارها في جهة زميلة أو مشروع المشترك نظراً لأن التوزيعات المُستلمة قد تنطوي على علاقة ضعيفة بأداء الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. ونظراً لأن للجهة المستثمرة سيطرة مشتركة، أو تأثيراً مهماً، على الجهة المستثمر فيها، فإن للجهة المستثمرة حصة في أداء الجهة الزميلة أو المشروع المشترك، و– نتيجة لذلك – في العائد على استثمارها. تُحاسب الجهة المستثمرة عن هذه الحصة من خلال توسيع نطاق قوائمها المالية لتتضمن نصيبها من فائض أو عجز تلك الجهة المستثمر فيها. ونتيجة لذلك، يوفر تطبيق طريقة حقوق الملكية تقريراً أكثر إعلاماً عن صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمرة وفائضها أو عجزها.

18. عندما توجد حقوق تصويت ممكنة أو مشتقات أخرى تحتوي على حقوق تصويت ممكنة، تُحَدد حصة الجهة في جهة زميلة أو مشروع مشترك – فقط – على أساس حصص الملكية القائمة ولا تعكس الممارسة المحتملة أو التحويل المحتمل لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى، ما لم تنطبق الفقرة 19.

19. في بعض الظروف، يكون للجهة – في الجوهر– حصة ملكية قائمة نتيجة لمعاملة تمنحها – في الوقت الحالي – الحق في الحصول على المنافع المرتبطة بحصة ملكية. في مثل هذه الظروف، تُحدد النسبة المُخصصة للجهة من خلال الأخذ في الحسبان الممارسة اللاحقة لحقوق التصويت الممكنة والأدوات المشتقة الأخرى تلك التي تمنح الجهة – في الوقت الحالي – الحق في الحصول على المنافع.

20. لا ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس على الحصص في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية. عندما تمنح الأدوات التي تحتوي على حقوق تصويت ممكنة – في الجوهر – في الوقت الحالي الحق في الحصول على المنافع المرتبطة بحصة ملكية في جهة زميلة أو مشروع مشترك، فإن الأدوات لا تخضع لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29. أما في جميع الحالات الأخرى، فإنه تتم المحاسبة عن الأدوات التي تحتوي على حقوق تصويت ممكنة في جهة زميلة أو مشروع مشترك وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29.

21. **يجب أن يُصنف الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك الذي تتم المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية على أنه أصل غير متداول.**

تطبيق طريقة حقوق الملكية

22. **يجب على الجهة التي لها سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على جهة مستثمر فيها، أن تحاسب عن استثمارها في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، باستثناء عندما يكون ذلك الاستثمار مؤهلاً للإعفاء وفقاً للفقرات 23-25.**

الإعفاءات من تطبيق طريقة حقوق الملكية

23. لا يلزم الجهة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على استثمارها في جهة زميلة أو مشروع مشترك إذا كانت الجهة هي جهة مُسيطرة معفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب الاستثناء من النطاق الوارد في الفقرة 5 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، أو إذا انطبق جميع ما يلي:
   أ. أن الجهة هي نفسها جهة مُسَيْطَر عليها وتُلبى احتياجات المستخدمين من المعلومات من خلال القوائم المالية الموحدة للجهة المُسَيْطِرَة عليها، وفي حال كانت الجهة مملوكة – بشكل جزئي – فإن جميع ملاكها الآخرين، بما فيهم أولئك الذين ليس لهم حق التصويت، قد أُحيطوا علماً بعدم تطبيق الجهة لطريقة حقوق الملكية، ولم يعترضوا على ذلك.
   ب. لا تُتداوَل أدوات الدين أو حقوق الملكية للجهة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطني أو أجنبي أو سوق موازي، بما في ذلك الأسواق المحلية والإقليمية).
   ج. لم تودع الجهة، وليست في طور إيداع، قوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية أو هيئة تنظيمية أخرى، لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام.
   د. تُعِد الجهة المُسيطرة النهائية للجهة، أو أي جهة مُسيطرة وسيطة للجهة، قوائم مالية متاحة لاستخدام العموم وتلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام، وتُوحد فيها الجهات المُسيطر عليها أو تُقاس فيها بالقيمة العادلة وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35.

24. عندما يُحتفظ باستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك من قبل – أو بشكل غير مباشر من خلال – جهة هي تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية، وجهات مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، فإنه يمكن للجهة أن تختار أن تقيس الاستثمارات في تلك الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29. تقوم الجهة الاستثمارية، بحكم طبيعتها، بهذا الاختيار.

25. عندما يكون للجهة استثمار في جهة زميلة، ويُحتفظ بجزء منه – بشكل غير مباشر – من خلال تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية وجهات مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، فإنه يمكن للجهة أن تختار أن تقيس ذلك الجزء من الاستثمار في الجهة الزميلة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، وذلك بغض النظر عما إذا كان لتنظيم رأس المال المُخاطر، أو لصندوق الاستثمار المشترك، أو لصندوق الأمانة الاستثمارية وللجهات المماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار، تأثير مهم على ذلك الجزء من الاستثمار. وإذا قامت الجهة بذلك الاختيار، فإنه يجب على الجهة أن تطبق طريقة حقوق الملكية على أي جزء متبقٍ من استثمارها في الجهة الزميلة لا يُحتفظ به من خلال تنظيم لرأس المال المُخاطر، أو صندوق استثمار مشترك، أو صندوق أمانة استثمارية وجهات مماثلة بما في ذلك صناديق التأمين المرتبطة بالاستثمار. عندما يكون للجهة استثمار في جهة زميلة، ويحتفظ بجزء منه – بشكل غير مباشر – من خلال جهة استثمارية، فإنه يجب على الجهة أن تقيس ذلك الجزء من الاستثمار بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29.

التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية

26. **يجب على الجهة أن تتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يتوقف فيه استثمارها عن كونه جهة زميلة أو مشروعاً مشتركاً، وذلك كما يلي:**

أ. إذا أصبح الاستثمار جهة مسيطر عليها، فإنه يجب على الجهة أن تحاسب عن استثمارها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 40 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35.

ب. إذا كانت الحصة المبقاة في الجهة الزميلة السابقة أو المشروع المشترك السابق أصلاً مالياً، فإنه يجب على الجهة أن تقيس الحصة المبقاة بالقيمة العادلة. ويجب اعتبار القيمة العادلة للحصة المبقاة قيمتها العادلة عند الإثبات الأولي لها على أنها أصل مالي وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29. وإذا كانت الجهة ممنوعة – بموجب فقرتي "إرشادات التطبيق 113 و114" من معيار المحاسبة للقطاع العام 29 – من قياس الحصة المبقاة بالقيمة العادلة، فإنه يجب على الجهة قياس الحصة المبقاة بالقيمة الدفترية للاستثمار في التاريخ الذي يتوقف فيه عن كونه جهة زميلة أو مشروعاً مشتركاً ويجب اعتبار تلك القيمة الدفترية تكلفتها عند الإثبات الأولي لها على أنها أصل مالي وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29. ويجب على الجهة أن تثبت ضمن الفائض أو العجز أي فرق بين:

(1) القيمة العادلة (أو – حيثما يكون ملائماً – القيمة الدفترية) لأي حصة مبقاة وأي متحصلات من استبعاد حصة جزئية في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك؛ و

(2) القيمة الدفترية للاستثمار في التاريخ الذي تم فيه التوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية.

ج. عندما تتوقف الجهة عن استخدام طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب على الجهة أن تُحاسب عن جميع المبالغ المُثبتة – سابقا – بشكل مباشر ضمن صافي أصول/حقوق ملكية الجهة فيما يتعلق بذلك الاستثمار على الأساس نفسه الذي كان سيُتطلب إذا استبعدت الجهة المستثمر فيها – بشكل مباشر – الأصول أو الالتزامات المتعلقة به.

27. **إذا أصبح استثمار في جهة زميلة استثماراً في مشروع مشترك، أو إذا أصبح استثمار في مشروع مشترك استثماراً في جهة زميلة، فإن الجهة تستمر في طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الحصة المبقاة.**

التغيرات في حصة الملكية

28. إذا انخفضت حصة ملكية الجهة في جهة زميلة أو مشروع مشترك، وكن استمر تصنيف الاستثمار إما على أنه جهة زميلة أو مشروع مشترك على التوالي، فإنه يجب على الجهة أن تحول – بشكل مباشر – إلى الفائض أو العجز المتراكم الجزء التناسبي من المكسب أو الخسارة المُثبت – سابقاً – ضمن صافي الأصول/حقوق الملكية والمتعلق بذلك الانخفاض في حصة الملكية، وذلك إذا كان سيُتطلب أن يُحول ذلك المكسب أو الخسارة – بشكل مباشر – إلى الفائض أو العجز المتراكم عند استبعاد الأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

إجراءات طريقة حقوق الملكية

29. كثير من الإجراءات التي تُعد مناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية مشابهة لإجراءات التوحيد الموضحة في معيار المحاسبة للقطاع العام 35. إضافة إلى ذلك، فإن المفاهيم التي تستند إليها الإجراءات المستخدمة في المحاسبة عن الاستحواذ على جهة مسيطر عليها تُطبق – أيضاً – في المحاسبة عن اقتناء استثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك.

30. نصيب الجهة الاقتصادية في جهة زميلة أو مشروع مشترك هو مجموع الحيازات من قبل الجهة المسيطرة وجهاتها المسيطر عليها في تلك الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. ولهذا الغرض، تُتَجاهَلُ حيازات الجهة الاقتصادية في الجهات الزميلة الأخرى أو المشاريع المشتركة الأخرى. وعندما يكون لجهة زميلة أو مشروع مشترك جهات مسيطر عليها، أو جهات زميلة أو مشاريع مشتركة، فإن الفائض أو العجز وصافي الأصول المأخوذة في الحسبان عند تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المُثبتة في القوائم المالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك (بما في ذلك نصيب الجهة الزميلة أو المشروع المشترك من فائض

أو عجز وصافي أصول جهاتها الزميلة ومشاريعها المشتركة)، بعد أي تعديلات ضرورية لتوحيد السياسات المحاسبية (أنظر الفقرات 37-39).

31. تُثبت في القوائم المالية للجهة المكاسب والخسائر الناتجة عن المعاملات "الصاعدة" و"النازلة" التي تنطوي على أصول لا تشكل عملية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، بين الجهة (بما في ذلك جهاتها المسيطر عليها المُوحدة) وجهتها الزميلة أو مشروعها المشترك – فقط – بقدر حصص المستثمرين غير ذوي العلاقة في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. المعاملات "الصاعدة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أصول من جهة زميلة أو مشروع مشترك إلى الجهة المستثمرة. ويُستبعد نصيب الجهة المستثمرة في مكاسب أو خسارة الجهة الزميلة أو المشروع المشترك الناتجة من هذه المعاملات. المعاملات "النازلة" هي، على سبيل المثال، مبيعات أو مساهمات بأصول من الجهة المستثمرة إلى جهتها الزميلة أو مشروعها المشترك.

32. عندما توفر المعاملات النازلة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستُباع أو يُساهم بها، أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب أن تُثبت تلك الخسائر بالكامل من قبل الجهة المستثمرة. وعندما توفر المعاملات الصاعدة دليلاً على انخفاض في صافي القيمة القابلة للتحقق للأصول التي سَتُشْتَرَى أو خسارة هبوط في قيمة تلك الأصول، فإنه يجب على الجهة المستثمرة أن تُثبت نصيبها من تلك الخسائر.

33. تجب المحاسبة عن المكسب أو الخسارة الناتجة عن المساهمة بأصول غير نقدية التي لا تشكل عملية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، لجهة زميلة أو مشروع مشترك في مقابل حصة ملكية في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك، وفقًا للفقرة 31، باستثناء عندما تفتقر المساهمة إلى جوهر تجاري، على النحو الموضَّح به ذلك المصطلح في معيار المحاسبة للقطاع العام 17، *العقارات والآلات والمعدات*. إذا كانت مثل هذه المساهمة تفتقر إلى جوهر تجاري، فإن المكسب أو الخسارة تُعد غير محققة ولا تُثبت ما لم تنطبق – أيضا – الفقرة 34. ويجب أن تُستبعد مثل هذه المكاسب أو الخسائر غير المحققة مقابل الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية، ولا يجوز أن تُعرض على أنها مكاسب أو خسائر مؤجلة في قائمة المركز المالي الموحدة للجهة، أو في قائمة المركز المالي للجهة، التي تمت فيها المحاسبة عن الاستثمارات باستخدام طريقة حقوق الملكية.

34. إذا استلمت الجهة أصولاً نقدية أو غير نقدية، إضافة إلى تلقي حصة ملكية في جهة زميلة أو مشروع مشترك، فإن الجهة تثبت – بالكامل – ضمن الفائض أو العجز الجزء من المكسب أو الخسارة من المساهمة غير النقدية المتعلقة بالأصول النقدية أو غير النقدية المُستلمة.

34أ. المكسب أو الخسارة الناتجة عن معاملة نازلة تنطوي على أصول تشكل عملية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، بين الجهة (بما في ذلك جهاتها المسيطر عليها المُوحدة) وجهتها الزميلة أو مشروعها المشترك، تُثبت – بالكامل – في القوائم المالية للجهة المستثمرة.

34ب. قد تبيع الجهة أو تساهم بأصول من خلال ترتيبين (معاملتين) أو أكثر. عند تحديد ما إذا كانت الأصول المباعة أو المساهم بها تشكل عملية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، فإنه يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان ما إذا كان بيع أو المساهمة بتلك الأصول هو جزء من ترتيبات متعددة ينبغي المحاسبة عنها على أنها معاملة واحدة وفقًا للمتطلبات في الفقرة 53 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35.

35. تتم المحاسبة عن الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه جهة زميلة أو مشروع مشترك. وعند اقتناء الاستثمار، تتم المحاسبة عن أي فرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب الجهة من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للجهة المستثمر فيها كما يلي:

أ. عندما تكون الجهة قد ضَمَّنت شهرة متعلقة بجهة زميلة أو مشروع مشترك في القيمة الدفترية للاستثمار، فإنه لا يسمح باستنفاد تلك الشهرة.
ب. تُضَمَّن أي زيادة لنصيب الجهة من صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للجهة المستثمر فيها عن تكلفة الاستثمار على أنها إيراد عند تحديد نصيب الجهة من فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك في الفترة التي يُقتنى فيها الاستثمار.

وتُجرى التعديلات المناسبة على نصيب الجهة من فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الاستحواذ من أجل، على سبيل المثال، المحاسبة عن استهلاك الأصول القابلة للاستهلاك المُستند إلى قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ. وبالمثل، تُجرى التعديلات المناسبة على نصيب الجهة من فائض أو عجز الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الاستحواذ لعكس خسائر الهبوط، مثلاً في قيمة العقارات والآلات والمعدات أو، عندما يكون ملائماً، في الشهرة.

36. **تُستخدم أحدث القوائم المالية المتاحة للجهة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل الجهة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية. وعندما تختلف نهاية فترة القوائم المالية للجهة عن نهاية فترة القوائم المالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن الجهة:**
أ. تحصل – لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية – على معلومات مالية إضافية كما في نفس تاريخ القوائم المالية للجهة؛ أو
ب. تستخدم أحدث قوائم مالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك بعد تعديلها بآثار المعاملات أو الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ تلك القوائم المالية وتاريخ القوائم المالية للجهة.

37. **يجب أن تُعد القوائم المالية للجهة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات والأحداث المتماثلة في الظروف المماثلة.**

38. باستثناء ما هو مبين في الفقرة 39، إذا استخدمت جهة زميلة أو مشروع مشترك سياسات محاسبية غير تلك التي تستخدمها الجهة للمعاملات والأحداث المتماثلة في ظروف متماثلة، فإنه يجب أن تُجرى تعديلات لجعل السياسات المحاسبية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك تتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة عندما تُستخدم القوائم المالية للجهة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل الجهة في تطبيق طريقة حقوق الملكية.

39. **على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة 38، إذا كانت الجهة لها حصة في جهة زميلة أو مشروع مشترك وتكون هذه الجهة الزميلة أو المشروع المشترك جهة استثمارية، فإنه يجب على الجهة – عند تطبيق طريقة حقوق الملكية – الإبقاء على قياس القيمة العادلة التي تطبقها تلك الجهة الزميلة أو المشروع المشترك على حصتها في الجهات المسيطر عليها.**

40. إذا كان لجهة الزميلة أو مشروع مشترك أسهم ممتازة قائمة مجمعة للأرباح يُحتفظ بها من قبل أطراف أخرى بخلاف الجهة وتُصنف على أنها حقوق ملكية، فإن الجهة تحسب نصيبها من الفائض أو العجز بعد التعديل بتوزيعات أرباح على مثل هذه الأسهم، سواء أُعلن عن توزيعات الأرباح، أو لم يُعلن عنها.

41. إذا عادل أو تجاوز نصيب الجهة من عجز جهة زميلة أو مشروع حصتها في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك، فإن الجهة تتوقف عن إثبات نصيبها من العجوزات الإضافية. وتكون الحصة في جهة زميلة أو مشروع مشترك هي القيمة الدفترية للاستثمار في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك مُحدد باستخدام طريقة حقوق الملكية، بالإضافة إلى أي حصص طويلة الأجل تشكل – في الجوهر – جزءً من صافي استثمار الجهة في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. فعلى سبيل المثال، البند غير المُخطط لتسويته أو من غير المرجح أن تحدث تسويته في المستقبل القريب، يُعد – في الجوهر– امتداداً لاستثمار الجهة في تلك الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تشمل مثل هذه البنود الأسهم الممتازة والذمم المدينة أو القروض طويلة الأجل، ولكنها لا تشمل الذمم المدينة التجارية أو الذمم الدائنة التجارية أو أي ذمم مدينة

طويلة الأجل توجد لها ضمانات كافية، مثل القروض المضمونة. وتُطبق العجوزات المُثبتة باستخدام طريقة حقوق الملكية بما يزيد على استثمار الجهة في الأسهم العادية على المكونات الأخرى لحصة الجهة في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بترتيب معاكس لأقدميتها (أي الأولوية في التصفية).

42. بعد أن تُخفض حصة الجهة إلى الصفر، يتم تحمل العجوزات الإضافية، ويُثبت التزام – فقط – بقدر ما تتكبده الجهة من التزامات نظامية أو ضمنية أو ما قامت به من مدفوعات نيابةً عن الجهة الزميلة أو المشروع المشترك. وإذا قامت الجهة الزميلة أو المشروع المشترك بالتقرير – لاحقاً – عن فوائض، فإن الجهة تستأنف إثبات نصيبها من تلك الفوائض – فقط – بعد أن يتعادل نصيبه من الفوائض مع نصيبها غير المُثبت من العجوزات.

خسائر الهبوط في القيمة

43. بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية، بما في ذلك إثبات عجوزات الجهة الزميلة أو المشروع المشترك وفقاً للفقرة 41، فإن الجهة تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 لتحديد ما إذا كان من الضروري إثبات أي خسارة هبوط قيمة إضافية فيما يتعلق بصافي استثمارها في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك.

44. تطبق الجهة – أيضاً – معيار المحاسبة للقطاع العام 29 لتحديد ما إذا كان يجب إثبات أي خسارة هبوط قيمة إضافية فيما يتعلق بحصتها في الجهة الزميلة أو المشروع المشترك التي لا تشكل جزءًا من صافي الاستثمار وتحديد مبلغ خسارة هبوط القيمة تلك.

45. عندما يشير تطبيق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 إلى أن الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك ربما قد هبطت قيمته، فإن الجهة تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 21، *الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد* إذا انطبق.

46. يوجه معيار المحاسبة للقطاع العام 26 الجهة بتحديد القيمة من الاستخدام للاستثمار المولد للنقد. عند تحديد القيمة من استخدام للاستثمار المولد للنقد وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 26، فإن الجهة تقوم بتقدير:

أ. نصيبها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع توليدها من قبل الجهة الزميلة أو المشروع المشترك، بما في ذلك التدفقات النقدية من عمليات الجهة الزميلة أو المشروع المشترك والمتحصلات من الاستبعاد النهائي للاستثمار؛ أو

ب. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تنشأ عن توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة التي ستُستلم من الاستثمار ومن الاستبعاد النهائي له.

وتعطي كلتا الطريقتين النتائج نفسها عند استخدام افتراضات مناسبة.

47. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 21 أن تُخفض القيمة الدفترية للأصل إلى مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل إذا كان مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل غير المولد للنقد أقل من قيمته الدفترية. مبلغ الخدمات الممكن استراداه هو القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل، أيهما أكبر. وتُعَرَّف القيمة من الاستخدام لأصل غير مولدة للنقد على أنها القيمة الحالية للخدمات الممكنة المتبقية للأصل. ويمكن تقدير القيمة الحالية للخدمات الممكنة المتبقية باستخدام مدخل تكلفة الإحلال المستهلكة أو مدخل تكلفة الاستعادة أو مدخل وحدات الخدمة، حسب ما يكون مناسباً.

48. **يجب أن يُقَدَّر المبلغ الممكن استرداده من الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك لكل جهة زميلة أو مشروع مشترك، ما لم تكن الجهة الزميلة أو المشروع المشترك لا يولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر تكون مستقلة – إلى حد كبير – عن التدفقات النقدية المولدة من الأصول الأخرى للجهة.**

القوائم المالية المنفصلة

49. **يجب أن تتم المحاسبة عن الاستثمار في جهة زميلة أو مشروع مشترك في القوائم المالية المنفصلة للجهة وفقًا للفقرة 12 من معيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*.**

أحكام انتقالية

50. إن الأحكام الانتقالية للتغيير من التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، أو من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بعملية مشتركة مبينة في معيار المحاسبة للقطاع العام 37.

تاريخ السريان

51. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 34، معيار المحاسبة للقطاع العام 35 معيار المحاسبة للقطاع العام 37، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 38، *الإفصاح عن الحصص في جهات أخرى*، في الوقت نفسه.**

51أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 36].**

51ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 36].**

51ج. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 36].**

52. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 7 (ديسمبر 2006)

53. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 36].

معيار المحاسبة للقطاع العام 37

"الترتيبات المشتركة"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 37 "الترتيبات المشتركة" في الفقرات 1-44. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 37 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 37 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 37 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل الجهات التي تملك حصة في ترتيبات خاضعة لسيطرة بشكل مشترك (أي ترتيبات مشتركة).

2. لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة 1، يُعَرِّف هذا المعيار السيطرة المشتركة ويتطلب من الجهة التي هي طرف في الترتيب المشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها والمحاسبة عن تلك الحقوق والالتزامات وفقًا لنوع ذلك الترتيب المشترك.

النطاق

3. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في تحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه وكذلك في المحاسبة عن حقوق والتزامات الترتيب المشترك.**

4. **يجب أن يطبق هذا المعيار من قِبل جميع الجهات التي تكون طرفًا في ترتيب مشترك.**

5. [حذفت].

6. [حذفت].

تعريفات

7. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقًا للمعنى المحدد قرين كل منها:**

ترتيب ملزم: لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يُوجد حقوقاً واجبة النفاذ لأطرافه والتزامات واجبة النفاذ عليهم كما لو كان في شكل عقد. ويتضمن حقوقاً ناشئة عن عقود أو حقوقاً نظامية أخرى.

ترتيب مشترك هو ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه، وهو يكون إما "عملية مشتركة" أو "مشروع مشترك".

سيطرة مشتركة هي التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، وتكون هذه السيطرة المشتركة موجودة فقط عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من قبل الأطراف التي تتقاسم السيطرة.

عملية مشتركة هي ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول المتعلقة بالترتيب وتعهدات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب.

المشارك في عملية مشتركة هو طرف في عملية مشتركة وله سيطرة مشتركة على تلك العملية المشتركة.

مشروع مشترك هو ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.

المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.

طرف في ترتيب مشترك هو جهة مشاركة في ترتيب مشترك، بغض النظر عمّا إذا كان لدى تلك الجهة سيطرة مشتركة على الترتيب.

كيان منفصل هو هيكل مالي قابل للتحديد - بشكل منفصل، بما في ذلك جهات ذات كيان قانوني منفصل أو جهات معترف بها بموجب نظام، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الجهات ليها شخصية اعتبارية أم لا.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام. عُرفت المصطلحات التالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 34، *القوائم المالية المنفصلة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*: المنافع، السيطرة، طريقة حقوق الملكية، السلطة، حقوق الحماية، الأنشطة ذات الصلة، القوائم المالية المنفصلة، التأثير المهم.

الترتيب الملزم

.8 يمكن أن يُدلل على الترتيبات الملزمة بعدة طرق. فغالباً – ولكن ليس دائماً – ما يكون الترتيب الملزم مكتوباً، في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن – أيضًا – أن تُوجد الآليات الدستورية، مثل السلطة التشريعية[1] أو التنفيذية، ترتيبات واجبة النفاذ، على غرار الترتيبات التعاقدية، إما بحد ذاتها أو مقترنة بعقود مبرمة بين الأطراف.

الترتيبات المشتركة (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 2-33)

.9 **الترتيب المشترك هو الترتيب الذي يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة.**

.10 **يكون للترتيب المشترك الخصائص التالية:**
أ. تكون الأطراف مقيدة بترتيب ملزم (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 2-4).
ب. يمنح الترتيب الملزم طرفين أو أكثر من تلك الأطراف سيطرة مشتركة على الترتيب (أُنظر الفقرات 12-18).

.11 **الترتيب المشترك إما ان يكون "عملية مشتركة" أو "مشروعاً مشتركاً".**

السيطرة المشتركة

.12 **السيطرة المشتركة هي تقاسم للسيطرة على ترتيب، والذي يوجد – فقط – عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من الأطراف التي تتقاسم السيطرة. وقد يكون تقاسم السيطرة قد أتفق عليه من خلال ترتيب ملزم.**

.13 **يجب على الجهة التي تكون طرفًا في ترتيب أن تُقوم ما إذا كان الترتيب الملزم يمنح جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، السيطرة – بشكل جماعي – على الترتيب. تسيطر جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف – بشكل جماعي – على الترتيب عندما يجب عليهم أن يتصرفوا – سوياً – لتوجيه الأنشطة التي تؤثر – بشكل مهم – على المنافع من الترتيب (أي الأنشطة ذات الصلة).**

.14 ما أن يُحدد أن جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف تسيطر – بشكل جماعي – على الترتيب، فإن السيطرة المشتركة توجد – فقط – عندما تتطلب القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة موافقة بالإجماع من الأطراف التي تسيطر – بشكل جماعي – على الترتيب.

.15 في الترتيب المشترك، لا يسيطر طرف واحد على الترتيب بمفرده. ويمكن لطرف لديه سيطرة مشتركة على ترتيب أن يمنع أياً من الأطراف الأخرى، أو مجموعة من الأطراف، من السيطرة على الترتيب.

---

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

16. يمكن أن يكون الترتيب ترتيباً مشتركاً حتى لو لم يكن لجميع أطرافه سيطرة مشتركة على الترتيب. يميز هذا المعيار الأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك (مشاركون في عملية مشتركة أو مشاركون في مشروع مشترك) عن الأطراف التي تشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديها سيطرة مشتركة عليه.

17. **سوف يلزم الجهة أن تطبق الحكم عند تقويم ما إذا كانت جميع الأطراف، أو مجموعة من الأطراف، لديها سيطرة مشتركة على ترتيب. ويجب على الجهة أن تجرى هذا التقويم بالأخذ في الحسبان جميع الحقائق والظروف (انظر فقرات إرشادات التطبيق 5-11).**

18. **عندما تتغير الحقائق والظروف، فإنه يجب على الجهة أن تعيد تقويم ما إذا كانت – لا يزال – لديها سيطرة مشتركة على الترتيب.**

أنواع الترتيب المشترك

19. **يجب على الجهة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه. ويعتمد تصنيف الترتيب المشترك، على أنه عملية مشتركة أو مشروع مشترك، على حقوق والتزامات الأطراف في الترتيب.**

20. **تطبق الجهة الحكم عند تقويم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويجب على الجهة أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه بالأخذ في الحسبان حقوقها والتزاماتها الناشئة عن الترتيب. وتُقوم الجهة حقوقها والتزاماتها بالأخذ في الحسبان الهيكل والشكل النظامي للترتيب، والشروط التي اتفقت عليها الأطراف أو التي وُضِعَت من قبل السلطة التشريعية أو التنفيذية، وعندما يكون ملائماً، الحقائق والظروف الأخرى (انظر فقرات إرشادات التطبيق 12-33).**

21. تكون الأطراف – أحياناً – مُقيدة باتفاق إطاري يحدد الشروط التعاقدية العامة للقيام بواحد أو أكثر من الانشطة. قد يحدد الاتفاق الإطاري أن تؤسس الأطراف ترتيبات مشتركة مختلفة لتتعامل مع أنشطة محددة تشكل جزءً من الاتفاق. ورغم أن تلك الترتيبات المشتركة تتعلق بالاتفاق الإطاري نفسه، فقد يكون نوعها مختلفاً عندما تختلف حقوق والتزامات الأطراف عند القيام بالأنشطة المختلفة التي يتناولها الاتفاق الإطاري. وبالتالي، يمكن أن توجد العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة – معاً – عندما تقوم الأطراف بالأنشطة المختلفة التي تشكل جزءً من الاتفاق الإطاري نفسه.

22. **عندما تتغير الحقائق والظروف، فإنه يجب على الجهة أن تعيد تقويم ما إذا كان نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه قد تغير.**

القوائم المالية للأطراف في ترتيب مشترك (انظر فقرات إرشادات التطبيق 33أ-37)

العمليات المشتركة

23. **يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يثبت الآتي فيما يتعلق بحصته في العملية المشتركة:**
   أ. أصوله، بما في ذلك نصيبه من أي أصول مُحتفظ بها – بشكل مشترك؛ و
   ب. التزاماته، بما في ذلك نصيبه من أي التزامات تم تكبدها – بشكل مشترك؛ و
   ج. إيراده من بيع نصيبه من المخرجات الناشئ عن العملية المشتركة؛ و
   د. نصيبه في الإيراد من بيع المخرجات من قبل العملية المشتركة؛ و
   ه. مصروفاته، بما في ذلك نصيبه من أي مصروفات تم تكبده – بشكل مشترك.

24. **يجب على المشارك في عملية مشتركة أن يحاسب عن الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات المتعلقة بحصته في عملية مشتركة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بعينها.**

24أ. **عندما تستحوذ الجهة على حصة في عملية مشتركة والتي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، تجميع العمليات في القطاع العام، فإنه يجب أن على الجهة أن تطبق، وبقدر حصتها وفقًا للفقرة 23، جميع المبادئ المتعلقة بمحاسبة الاستحواذ في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، ومعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى، التي لا تتعارض مع الإرشادات الواردة في هذا المعيار، وأن تفصح عن المعلومات المطلوبة في تلك المعايير المتعلقة بالاستحواذ. وهذا ينطبق على الاستحواذ على كل من الحصص الأولية والحصص الإضافية في العملية المشتركة التي يشكل فيها نشاط العملية المشتركة عملية. وتحدد فقرات إرشادات التطبيق 33أ-33د المحاسبة عن الاستحواذ على حصة في مثل هذه العملية المشتركة.**

25. تحدد فقرات إرشادات التطبيق 34-37 المحاسبة عن معاملات مثل بيع أصول، أو المساهمة بها أو شرائها، بين جهة وعملية مشتركة تكون الجهة مشاركة فيها.

26. **يجب – أيضًا – على الطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقًا للفقرات 23-25 عندما يكون لذلك الطرف حقوق في الأصول، وتعهدات عن الالتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة. وعندما لا يكون للطرف الذي يشارك في عملية مشتركة، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليها، حقوق في الأصول، ولا تعهدات عن الالتزامات، المتعلقة بالعملية المشتركة، فإنه يجب عليه أي يحاسب عن حصته في العملية المشتركة وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق على تلك الحصة.**

المشاريع المشتركة

27. **يجب على المشارك في مشروع مشترك أن يثبت حصته في المشروع مشترك على أنها استثمار، ويجب عليه أن يحاسب عن ذلك الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*، ما لم تكن الجهة معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية كما هو مُحدد في ذلك المعيار.**

28. **يجب على الطرف الذي يشارك في مشروع مشترك، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في الترتيب وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام التي تتناول الأدوات المالية، وهي معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*، ما لم يكن له تأثير مهم على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب عليه أن عنها وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36.**

القوائم المالية المنفصلة

29. **في قوائمه المالية المنفصلة، يجب على المشارك في عملية مشتركة أو المشارك في مشروع مشترك أن يحاسب عن حصته في:**
أ. عملية مشتركة وفقًا للفقرات 23-25؛ و
ب. مشروع مشترك وفقًا للفقرة 12 من معيار المحاسبة للقطاع العام 34.

30. **في قوائمه المالية المنفصلة، يجب على الطرف الذي يشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لديه سيطرة مشتركة عليه، أن يحاسب عن حصته في:**
أ. عملية مشتركة وفقًا للفقرة 26؛ و
ب. مشروع مشترك وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، ما لم يكن للجهة تأثير مهم على المشروع المشترك، وفي هذه الحالة يجب عليها أن تطبق الفقرة 12 من معيار المحاسبة للقطاع العام 34.

أحكام انتقالية

31. **على الرغم من المتطلبات الواردة في الفقرة 33 من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*، عند تطبيق هذا المعيار للمرة الأولى، يلزم الجهة فقط أن تعرض المعلومات الكمية المطلوبة بموجب الفقرة 33(و) من معيار المحاسبة للقطاع العام 3، للفترة السنوية السابقة مباشرة للفترة السنوية الأولى التي يُطبق فيها هذا المعيار ("الفترة السابقة مباشرة"). ويجوز أن تعرض الجهة – أيضًا – هذه المعلومات للفترة الحالية أو لفترات مقارنة سابقة، ولكنها ليست مطالبة بفعل بذلك.**

المشاريع المشتركة – الانتقال من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية

32. **عند الانتقال من طريقة التوحيد التناسبي إلى طريقة حقوق الملكية، فإنه يجب أن تثبت الجهة استثمارها في المشروع المشترك كما هو في بداية الفترة السابقة – مباشرة. ويجب أن يقاس ذلك الاستثمار الأولي على أنه المبلغ المجمع للقيم الدفترية للأصول والالتزامات التي وحدتها الجهة – سابقًا – تناسبياً، بما في ذلك أي شهرة ناشئة عن معاملات استحواذ. وإذا كانت الشهرة تنتمي – سابقًا – إلى وحدة أكبر مولدة للنقد، أو إلى مجموعة من وحدات مولدة للنقد، فإنه يجب على الجهة ان تخصص الشهرة للمشروع المشترك على أساس القيم الدفترية النسبية للمشروع المشترك والوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد التي كانت تنتمي الشهرة إليها.**

33. **يُعد الرصيد الافتتاحي للاستثمار المحدد وفقًا للفقرة 32 التكلفة المفترضة للاستثمار عند الإثبات الأولي. ويجب على الجهة أن تطبق الفقرات 43-48 من معيار المحاسبة للقطاع العام 36 على الرصيد الافتتاحي للاستثمار لتقويم ما إذا كان الاستثمار قد هبطت قيمته، ويجب عليها أن تثبت أي خسارة هبوط في القيمة على أنها تعديل للفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة – مباشرةً.**

34. **عندما يؤدي تجميع جميع الأصول والالتزامات المُوحدة – سابقاً – تناسبياً، إلى صافي أصول سالب، فإنه يجب على الجهة أن تُقوم ما إذا كانت عليها التزامات نظامية أو ضمنية فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، وإذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب على الجهة أن تُثبت الالتزام المقابل. وعندما تخلص الجهة إلى أنه ليس عليها التزام نظامي أو ضمني فيما يتعلق بصافي الأصول السالب، فلا يجوز لها أن تُثبت الالتزام المقابل ولكن يجب عليها أن تعدل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة – مباشرةً. ويجب على الجهة أن تفصح عن هذه الحقيقة – جنباً إلى جنب – مع نصيبها المتراكم غير المُثبت من خسائر مشاريعها المشتركة كما في بداية الفترة السابقة – مباشرةً – وفي التاريخ الذي يُطُبق فيه هذا المعيار لأول مرة.**

35. **يجب على الجهة أن تفصح عن تفصيل الأصول والالتزامات التي جُمعت في بند مستقل واحد لرصيد الاستثمار كما في بداية الفترة السابقة – مباشرةً. ويجب أن يُعد الإفصاح بطريقة مجعة لجميع المشاريع المشتركة التي تطبق عليها الجهة متطلبات الانتقال المُشار إليها في الفقرات 32-36.**

36. **بعد الإثبات الأولي، يجب على الجهة أن تحاسب عن استثمارها في المشروع المشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36.**

العمليات المشتركة – الانتقال من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات

37. **عند الانتقال من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات فيما يتعلق بحصتها في عملية مشتركة، فإنه يجب على الجهة، في بداية الفترة السابقة – مباشرةً، أن تلغي إثبات الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه – سابقًا – باستخدام طريقة حقوق الملكية وأي بنود أخرى شكلت جزءًا من صافي استثمار الجهة في الترتيب وفقًا للفقرة 41 من معيار المحاسبة للقطاع العام 36 وأن تُثبت نصيبها في كل أصل والتزام فيما يتعلق بحصتها في العملية المشتركة، بما في ذلك أي شهرة قد تكون شكلت جزءً من القيمة الدفترية للاستثمار.**

38. **يجب على الجهة أن تحدد حصتها في الأصول والالتزامات المتعلقة بالعملية المشتركة على أساس حقوقها والتزاماتها بنسبة محددة وفقًا للترتيب الملزم. وتقيس الجهة القيم الدفترية الأولية للأصول والالتزامات من خلال فصلها عن القيمة الدفترية للاستثمار في بداية الفترة السابقة – مباشرة – على أساس المعلومات المُستخدمة من قبل الجهة في تطبيق طريقة حقوق الملكية.**

39. **فيما يتعلق بأي فرق ناشئ عن الاستثمار الذي تمت المحاسبة عنه – سابقًا – باستخدام طريقة حقوق الملكية مع أي بنود أخرى شكلت جزءً من صافي استثمار الجهة في الترتيب وفقًا للفقرة 41 من معيار المحاسبة للقطاع العام 36، والمبلغ الصافي للأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أي شهرة، فإنه يجب أن:**

أ. يُخصم مقابل أي شهرة تتعلق بالاستثمار مع تعديل أي فرق متبقي مقابل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة – مباشرة، عندما يكون المبلغ الصافي للأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أي شهرة، أكبر من الاستثمار (وأي بنود أخرى شكلت جزءً من صافي استثمار الجهة) الملغي إثباته.

ب. يُعدل مقابل الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة السابقة – مباشرة، عندما يكون المبلغ الصافي للأصول والالتزامات المثبتة، بما في ذلك أي شهرة، أقل من الاستثمار (وأي بنود أخرى شكلت جزءً من صافي استثمار الجهة) الملغي إثباته.

40. **يجب على الجهة التي تنتقل من طريقة حقوق الملكية إلى المحاسبة عن الأصول والالتزامات أن تقدم مطابقة بين الاستثمار الملغي إثباته، والأصول والالتزامات المثبتة، مع تعديل أي فرق متبقي مقابل الفائض أو العجز المتراكم، في بداية الفترة السابقة – مباشرة.**

أحكام انتقالية في القوائم المالية المنفصلة للجهة

41. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 37].**

المحاسبة عن الاستحواذ على حصص في عمليات مشتركة

41أ. **يجب أن تطبق الجهة الفقرات 24أ و42ب وفقرات إرشادات التطبيق 33أ-33د بأثر مستقبلي على الاستحواذ على حصص في العمليات المشتركة التي تشكل أنشطتها عمليات، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40، وذلك بالنسبة لتلك الاستحواذات التي تحدث من بداية أول فترة تطبق فيها هذه الفقرات. ونتيجة لذلك فإن المبالغ المثبتة للاستحواذات على حصص في العمليات المشتركة التي حدثت في فترات سابقة لا يجوز تعديلها.**

تاريخ السريان

42. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد......... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة وأن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 34، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 38، *الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى*، في الوقت نفسه.**

42أ. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 37].

42ب. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 37].

42ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 37].

43. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب وإحلال معيار المحاسبة للقطاع العام 8 (ديسمبر 2006)

44. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 37].

معيار المحاسبة للقطاع العام 38

"الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 38 " الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى" في الفقرات 1-62. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 38 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 38 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 38 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو مُطالبة الجهة بأن تفصح عن معلومات تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم:
   أ. طبيعة حصصها في الجهات المسيطر عليها، والجهات المسيطر عليها غير الموحدة، والترتيبات المشتركة والجهات الزميلة، والجهات المُهيكلة غير المُوحدة، والمخاطر المرتبطة بتلك الحصص؛ و
   ب. آثار تلك الحصص على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في الإفصاح عن معلومات حول حصصها في الجهات المسيطر عليها، والجهات المسيطر عليها غير المُوحدة، والترتيبات المشتركة والجهات الزميلة، والجهات المُهيكلة غير المُوحدة.**

3. **يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل الجهة التي لها حصة في أي مما يلي:**
   أ. جهات مسيطر عليها؛ أو
   ب. ترتيبات مشتركة (أي عمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة)؛ أو
   ج. جهات زميلة؛ أو
   د. جهات مُهيكلة غير مُوحدة.

4. **لا ينطبق هذا المعيار على:**
   أ. برامج منافع ما بعد التوظيف أو برامج منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 39، منافع الموظفين.
   ب. القوائم المالية المنفصلة للجهة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة. مع ذلك:
      (1) عندما يكون لدى الجهة حصص في جهات مُهيكلة غير مُوحدة وتعد قوائم مالية منفصلة على أنها قوائمها المالية الوحيدة، فإنه يجب عليها أن تطبق المتطلبات الواردة في الفقرات 40–48 عند إعداد تلك القوائم المالية المنفصلة.
      (2) الجهة الاستثمارية التي تعد قوائم مالية تُقاس فيها جميع جهاتها المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا للفقرة 56 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35 يجب عليها عرض الإفصاحات المتعلقة بالجهات الاستثمارية المطلوبة وفقاً لهذا المعيار.
   ج. الحصة المُحتفظ بها من قبل جهة تشارك في ترتيب مشترك، ولكن ليس لها سيطرة مشتركة عليه، ما لم ينتج عن تلك الحصة تأثير مهم على الترتيب أو أن تكون حصة في جهة مُهيكلة.
   د. حصة في جهة أخرى تتم المحاسبة عنها وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، الأدوات المالية: الإثبات والقياس. وبالرغم من ذلك، يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار:
      (1) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في جهة زميلة أو مشروع مشترك تُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة؛ أو
      (2) عندما تكون تلك الحصة هي حصة في جهة مُهيكلة غير مُوحدة.

5. [حذفت].

6. [حذفت].

تعريفات

7. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً للمعنى المحدد قرين كل منها:

التزيب الملزم: لأغراض هذا المعيار، الترتيب الملزم هو ترتيب يُوجِد حقوقًا واجبة النفاذ لأطرافه والتزامات واجبة النفاذ عليهم كما لو كان في شكل عقد. ويتضمن الحقوق الناشئة عن عقود أو حقوق نظامية أخرى.

حصة في جهة أخرى، لأغراض هذا المعيار، تشير الحصة في جهة أخرى إلى ارتباط – عن طريق ترتيبات ملزمة أو خلاف ذلك – يعرض الجهة لمنافع متغيرة من أداء جهة الأخرى. ويمكن أن يُدلل على حصة في جهة أخرى من خلال، ولكن لا يقتصر على، حيازة أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافة إلى أشكال أخرى من الارتباط مثل تقديم التمويل، ودعم السيولة، وتعزيز الجدارة الائتمانية، وتقديم الضمانات. وهي تتضمن الوسائل التي من خلالها يكون للجهة سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم على جهة أخرى. ولا يكون للجهة – بالضرورة – حصة في جهة أخرى – فقط – بسبب علاقة عادية بين ممول ومتلقي للتمويل عادية أو علاقة عادية بين عميل ومورد.

وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 7-9 مزيدًا من المعلومات حول الحصص في الجهات الأخرى.

كما توضح فقرات إرشادات التطبيق 57-59 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، تغير المنافع.

إيراد من جهة مُهيكلة، لغرض هذا المعيار، يتضمن، ولكنه لا يقتصر على، ما هو متكرر وغير متكرر من أتعاب، وفائدة، وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة، ومكاسب أو خسائر من إعادة قياس أو إلغاء إثبات حصص في جهات مُهيكلة، ومكاسب أو خسائر من تحويل أصول والتزامات إلى الجهة المُهيكلة.

الجهة المُهيكلة هي:

أ. في حالة الجهات التي تكون فيها الترتيبات الإدارية أو الأنظمة هي العوامل المهيمنة عادة في تحديد من يسيطر على الجهة، فإن الجهة المهيكلة هي الجهة التي صُممت بحيث لا تكون الترتيبات الإدارية أو الأنظمة هي العوامل المهيمنة في تحديد من يسيطر على الجهة، ومثال ذلك عندما تكون هناك ترتيبات ملزمة مهمة لتحديد السيطرة على الجهة وتكون الأنشطة ذات الصلة موجهة من خلال ترتيبات ملزمة؛ أو

ب. في حالة الجهات التي تكون فيها حقوق التصويت أو حقوق مماثلة هي العوامل المهيمنة عادة في تحديد من يسيطر على الجهة، فإن الجهة المهيكلة هي الجهة التي صُممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة هي العوامل المهيمنة في تحديد من يسيطر على الجهة، ومثال ذلك عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط وتكون الأنشطة ذات الصلة موجهة من خلال ترتيبات ملزمة.

وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 20-23 مزيدًا من المعلومات حول الجهات المُهيكلة.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام. عُرفت المصطلحات التالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 34، القوائم المالية المنفصلة، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 35، القوائم المالية الموحدة، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 36، الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة، أو معيار المحاسبة للقطاع العام 37، الترتيبات المشتركة: الجهة الزميلة، القوائم المالية الموحدة، السيطرة، الجهة المسيطر عليها، الجهة المسيطرة، الجهة الاقتصادية، طريقة حقوق الملكية، الجهة الاستثمارية، الترتيب المشترك، السيطرة المشتركة، العملية المشتركة، المشروع المشترك، الحصص غير المسيطرة، الأنشطة ذات الصلة، القوائم المالية المنفصلة، الكيان المنفصل، التأثير المهم.

الترتيب الملزم

.8 يمكن أن يُدلل على الترتيبات الملزمة بعدة طرق. فغالباً – ولكن ليس دائماً – ما يكون الترتيب الملزم مكتوباً، في شكل عقد أو مناقشات موثقة بين الأطراف. ويمكن – أيضًا – أن تُوجد الآليات الدستورية، مثل السلطة التشريعية أو التنفيذية[1]، ترتيبات واجبة النفاذ، على غرار الترتيبات التعاقدية، إما بحد ذاتها أو مقترنة بعقود مبرمة بين الأطراف.

الإفصاح عن معلومات حول الحصص في جهات أخرى

.9 لتحقيق الهدف المذكور في الفقرة 1، يجب على الجهة أن تفصح عما يلي:
أ. الأحكام والافتراضات المهمة التي استخدمتها عند تحديد:
(1) طبيعة حصتها في جهة أخرى أو ترتيب آخر؛ و
(2) نوع الترتيب المشترك الذي لها حصة فيه (الفقرات 12-14)؛ و
(3) أنها تستوفي تعريف الجهة الاستثمارية، في حال انطباق ذلك (الفقرة 15)؛ و
ب. معلومات حول حصصها في:
(1) الجهات المسيطر عليها (الفقرات 17-26)؛ و
(2) الترتيبات المشتركة والجهات الزميلة (الفقرات 35-39)؛ و
(3) الجهات المُهيكلة غير المُوحدة (الفقرات 40-48)؛ و
(4) حصص الملكية غير القابلة للقياس الكمي (الفقرات 49-50)؛ و
(5) الحصص المسيطرة المستحوذ عليها بنية استبعادها (الفقرات 51-57).

.10 إذا كانت الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار، مع الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى، لا تحقق الهدف المذكور في الفقرة 1، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق ذلك الهدف.

.11 يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان مستوى التفصيل اللازم لتحقيق هدف الإفصاح المذكور في الفقرة 1 ومقدار التركيز الذي يجب أن توليه لكل متطلب من المتطلبات الواردة في هذا المعيار. ويجب على الجهة تجميع أو تفصيل الافصاحات بحيث لا تُحجب المعلومات المفيدة إما بتضمين كم كبير من التفاصيل غير المهمة أو بتجميع بنود لها خصائص مختلفة (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 2-6).

الأحكام والافتراضات المهمة

.12 يجب على الجهة أن تفصح الجهة عن المنهجية المستخدمة لتحديد:
أ. أن لها سيطرة على جهة أخرى كما هو موضح في الفقرتين 18 و20 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35؛ و
ب. أن لها سيطرة مشتركة على ترتيب أو لها تأثير مهم على جهة أخرى؛ و
ج. نوع الترتيب المشترك (أي عملية مشتركة أو مشروع مشترك) عندما يكون قد تمت هيكلة الترتيب من خلال كيان منفصل.

.13 الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 12 يجب إما أن تُقدم في القوائم المالية أو تُضمن من خلال إشارة مرجعية من القوائم المالية إلى وثيقة ما أخرى تكون متاحة لمستخدمي القوائم المالية وفق نفس ترتيبات إتاحة القوائم المالية وفي الوقت نفسه. وتُعد القوائم المالية غير مكتملة إذا لم تُضمن المعلومات من خلال هذه الإشارة المرجعية. وقد يكون استخدام مثل هذه الإشارة المرجعية خاضعاً لقيود خاصة بالدولة.

.14 للالتزام بالفقرة 12، يجب على الجهة أن تفصح، على سبيل المثال، عن العوامل التي أخذت في الحسبان عند تحديد أنها:

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، الشريعة الإسلامية هي المطبقة ولا توجد سلطة تشريعية في الدولة وإنما توجد سلطة تنظيمية، والمقام السامي هو مرجع جميع السلطات في الدولة، وتصدر الأنظمة ويتم تعديلها بموجب مراسيم ملكية.

أ. تسيطر على جهة محددة (أو فئة متماثلة من الجهات) عندما تكون الحصة في الجهة الأخرى غير مُدلل عليها من خلال حيازة أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين؛ و
ب. لا تسيطر على جهة أخرى (أو فئة من الجهات) رغم أنها تحتفظ بأكثر من نصف حقوق التصويت في الجهة (أو الجهات) الأخرى؛ و
ج. تسيطر على جهة أخرى (أو فئة من الجهات) رغم أنها تحتفظ بأقل من نصف حقوق التصويت في الجهة (أو الجهات) الأخرى؛ و
د. تُعد وكيلاً أو أصيلاً (أنظر فقرات إرشادات التطبيق 60–74 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35)؛ و
ه. ليس لها تأثير مهم رغم أنها تحتفظ بـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت في الجهة الأخرى؛ و
و. لها تأثير مهم رغم أنها تحتفظ بأقل من 20% من حقوق التصويت في الجهة الأخرى.

وضع الجهة الاستثمارية

.15 عندما تحدد الجهة المسيطرة أنها تُعد جهة استثمارية وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35، فإنه يجب على الجهة الاستثمارية أن تفصح عن معلومات حول الأحكام والافتراضات المهمة التي قامت بها عند تحديد أنها تُعد جهة استثمارية. ولا يُتطلب من الجهة الاستثمارية الإفصاح عن هذه المعلومات إذا كانت تتصف بجميع الخصائص الواردة في الفقرة 61 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35.

.16 عندما تصبح الجهة، أو تتوقف عن كونها، جهة استثمارية، فإنها يجب أن تفصح عن التغير في وضع الجهة الاستثمارية وأسباب التغير. بالإضافة إلى ذلك، يجب على الجهة التي تصبح جهة استثمارية أن تفصح عن أثر التغير في الوضع على القوائم المالية للفترة المعروضة، بما في ذلك:
أ. مجموعة القيمة العادلة، في تاريخ تغير الوضع، للجهات المسيطر عليها التي تتوقف عن توحيدها؛ و
ب. مجموع المكسب أو الخسارة، إن وجدت، محسوبة وفقًا للفقرة 64 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35؛ و
ج. البند (البنود) المستقلة في الفائض أو العجز المُثبت فيها المكسب أو الخسارة (إذا لم تعرض – بشكل منفصل).

الحصص في الجهات المسيطر عليها

.17 يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية المُوحدة من:
أ. فهم:
(1) تركيبة الجهة الاقتصادية؛ و
(2) الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة الجهة الاقتصادية وتدفقاتها النقدية (الفقرة 19)؛ و
ب. تقويم:
(1) طبيعة ومدى القيود المهمة على قدرتها على أن تصل إلى أصول الجهة الاقتصادية أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزاماتها (الفقرة 20)؛ و
(2) طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في الجهات المُهيكلة المُوحدة، والتغيرات في هذه المخاطر (الفقرات 21-24)؛ و
(3) تبعات التغيرات في حصص ملكيتها في جهة مسيطر عليها والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة (الفقرة 25)؛ و
(4) تبعات فقدان السيطرة على جهة مسيطر عليها خلال فترة القوائم المالية (الفقرة 26).

.18 عندما تكون القوائم المالية لجهة مسيطر عليها، والمستخدمة في إعداد القوائم المالية المُوحدة، هي كما في تاريخ أو لفترة تختلف عن تاريخ أو فترة القوائم المالية المُوحدة (أنظر الفقرة 46 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35)، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:

أ. تاريخ نهاية فترة القوائم المالية لتلك الجهة المسيطر عليها؛ و
ب. سبب استخدام تاريخ مختلف أو فترة مختلفة.

الحصة التي تملكها الحصص غير المسيطرة في أنشطة الجهة الاقتصادية وتدفقاتها النقدية

19. يجب على الجهة أن تفصح، لكل من جهاتها المسيطر عليها التي بها حصص غير مسيطرة – ذات أهمية نسبية – للجهة المعدّة للقوائم المالية، عن:
أ. اسم الجهة المسيطر عليها؛ و
ب. مقر الجهة المسيطر عليها وشكلها النظامي والدولة التي تعمل فيها؛ و
ج. نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة؛ و
د. نسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها من قبل الحصص غير المسيطرة، إذا كانت مختلفة عن نسبة حصص الملكية المُحتفظ بها؛ و
ه. الفائض أو العجز المخصص للحصص غير المسيطرة في الجهة المسيطر عليها خلال فترة القوائم المالية؛ و
و. الحصص غير المسيطرة المتراكمة في الجهة المسيطر عليها في نهاية فترة القوائم المالية؛ و
ز. معلومات مالية مختصرة حول الجهة المسيطر عليها (أنظر فقرة إرشادات التطبيق 10).

طبيعة ومدى القيود المهمة

20. يجب على الجهة أن تفصح عن:
أ. القيود المهمة في الترتيبات الملزمة (مثلاً القيود التشريعية، والتعاقدية، والتنظيمية) على قدرتها على أن تصل إلى أصول الجهة الاقتصادية أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزامات الجهة الاقتصادية، مثل:
(1) تلك التي تقيد قدرة الجهة المسيطرة أو جهاتها المسيطر عليها على تحويل نقد أو أصول أخرى إلى (أو من) جهات أخرى ضمن الجهة الاقتصادية.
(2) الضمانات أو المُتطلبات الأخرى التي قد تقيد توزيعات الأرباح والتوزيعات الرأسمالية الأخرى التي تُدفع، أو القروض والسلف التي تُقدم أو تُسدد، إلى (أو من) الجهات الأخرى ضمن الجهة الاقتصادية.
ب. الطبيعة والمدى الذي يمكن لحقوق حماية الحصص غير المسيطرة أن تقيد – بشكل مهم – قدرة الجهة على أن تصل إلى أصول الجهة الاقتصادية أو أن تستخدمها، وعلى أن تسوي التزامات الجهة الاقتصادية (مثلاً عندما تكون الجهة المسيطرة ملزمة بأن تسوي التزامات جهة مسيطر عليها قبل تسوية الالتزامات الخاصة بها، أو عندما تكون موافقة الحصص غير المسيطرة مطلوبة إما لتصل إلى أصول، أو لتسوي التزامات، الجهة المسيطر عليها).
ج. القيم الدفترية في القوائم المالية المُوحدة للأصول والالتزامات التي تنطبق عليها تلك القيود.

طبيعة المخاطر المرتبطة بحصص الجهة في جهات مُهيكلة مُوحدة

21. يجب على الجهة أن تفصح عن شروط أي ترتيبات ملزمة والتي يمكن أن تتطلب من الجهة المسيطرة أو من جهاتها المسيطر عليها أن تقدم دعماً مالياً لجهة مُهيكلة مُوحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تُعَرِّض الجهة المعدّة للقوائم المالية لخسارة (مثلاً ترتيبات سيولة، أو تبعات تعاقدية لانخفاض تصنيف ائتماني، مرتبطة بالتزامات بشراء أصول الجهة المُهيكلة أو بتقديم دعم مالي).

22. إذا قدمت الجهة المسيطرة أو أي من جهاتها المسيطر عليها، خلال فترة القوائم المالية، دون أن يكون عليها التزام – بموجب ترتيب ملزم – بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره إلى جهة مُهيكلة مُوحدة (مثلاً شراء أصول من أصول الجهة المُهيكلة، أو شراء أدوات مُصدرة من قبل الجهة المُهيكلة)، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:
أ. نوع ومبلغ الدعم المُقدم، بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيها الجهة المسيطرة أو جهاتها المسيطر عليها الجهة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي؛ و
ب. أسباب تقديم الدعم.

23. **إذا قدمت الجهة المسيطرة أو أي من جهاتها المسيطر عليها خلال فترة القوائم المالية، دون أن يكون عليها التزام – بموجب ترتيب ملزم – بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره إلى جهة مُهيكلة غير مُوحدة – سابقاً – وقد نتج عن تقديم الدعم أن تُسيطر الجهة على الجهة المُهيكلة، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة التي أخذت في الحسبان عند التوصل إلى ذلك القرار.**

24. **يجب على الجهة أن تفصح عن أي نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره إلى جهة مُهيكلة مُوحدة، بما في ذلك النوايا لمساعدة الجهة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي.**

تبعات التغيرات في حصة ملكية الجهة المسيطرة في جهة مسيطر عليها والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة

25. **يجب على الجهة أن تعرض جدولاً يُظهر الآثار على صافي الأصول/حقوق الملكية التي تعود إلى ملاك الجهة المسيطرة لأي تغيرات في حصة ملكيتها في جهة مسيطر عليها والتي لا ينتج عنها فقدان السيطرة.**

تبعات فقدان السيطرة على جهة مسيطر عليها خلال فترة القوائم المالية

26. **يجب على الجهة أن تفصح عن المكسب أو الخسارة – إن وجد – المحسوب وفقاً للفقرة 52 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35، و:**

أ. الجزء من ذلك المكسب أو الخسارة الذي يعود إلى قياس أي استثمار مُحتفظ به في الجهة المسيطر عليها السابقة بقيمته العادلة في التاريخ الذي فقدت فيه السيطرة؛ و

ب. البند المستقل (البنود المستقلة) في الفائض أو العجز المُثبت فيه المكسب أو الخسارة (إذا لم يُعرض/تُعرض بشكل منفصل).

الحصص في جهات مسيطر عليها غير موحدة (الجهات الاستثمارية)

27. **الجهة الاستثمارية التي تكون مُطالبة، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 35، بأن تطبق الاستثناء من التوحيد، وأن تحاسب عن استثمارها في الجهة المسيطر عليها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بدلاً من ذلك، يجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة.**

28. **يجب على الجهة الاستثمارية أن تفصح، لكل جهة مسيطر عليها غير مُوحدة، عن:**

أ. اسم الجهة المسيطر عليها؛ و

ب. مقر الجهة المسيطر عليها وشكلها النظامي والدولة التي تعمل بها؛ و

ج. نسبة حصة الملكية المُحتفظ بها من قبل الجهة الاستثمارية، ونسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها إذا كانت مختلفة.

29. **إذا كانت الجهة الاستثمارية هي الجهة المسيطرة على جهة استثمارية أخرى، فإنه يجب على الجهة المسيطرة أن تقدم – أيضاً – الإفصاحات الواردة في الفقرة 28(أ)-(ج) للاستثمارات المسيطر عليها من قبل جهتها الاستثمارية المسيطر عليها. ويمكن أن يُقدم الإفصاح من خلال تضمين القوائم المالية للجهة المسيطرة القوائم المالية للجهة المسيطر عليها (أو الجهات المسيطر عليها) التي تحتوي على المعلومات أعلاه.**

30. **يجب على الجهة الاستثمارية أن تفصح عن:**

أ. طبيعة ومدى أي قيود مهمة ناشئة عن ترتيبات ملزمة (مثلاً ناتجة عن ترتيبات اقتراض، أو متطلبات تنظيمية، أو ترتيبات تعاقدية) على قدرة جهة مسيطر عليها غير موحدة على تحويل أموال إلى الجهة الاستثمارية في شكل توزيعات أرباح نقدية أو توزيعات مماثلة، أو على تسديد قروض أو سلف مقدمة إلى الجهة المسيطر عليها غير المُوحدة من قبل الجهة الاستثمارية؛ و

ب. أي ارتباطات أو نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره إلى جهة مسيطر عليها غير مُوحدة، بما في ذلك الارتباطات أو النوايا لمساعدة الجهة المسيطر عليها في الحصول على دعم مالي.

31. **إذا قدمت الجهة الاستثمارية أو أي من جهاتها المسيطر عليها خلال فترة القوائم المالية، دون أن يكون عليها**

التزام – ناشئ عن ترتيب ملزم – بأن تفعل بذلك، دعماً مالياً أو غيره إلى جهة مُسيطر عليها غير مُوحدة (مثلاً شراء أصول من أصول الجهة المُسيطر عليها، أو شراء أدوات مصدرة من قبل الجهة المُسيطر عليها، أو مساعدة الجهة المُسيطر عليها في الحصول على دعم مالي)، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:

أ. نوع ومبلغ الدعم المُقدم لكل جهة مسيطر عليها غير مُوحدة؛ و

ب. أسباب تقديم الدعم.

32. يجب على الجهة الاستثمارية أن تفصح عن شروط أي ترتيبات ملزمة قد تتطلب من الجهة أو من جهاتها المسيطر عليها غير المُوحدة أن تقدم دعماً مالياً إلى جهة مُهيكلة مُسيطر عليها وغير مُوحدة، بما في ذلك الأحداث أو الظروف التي قد تُعَرِّض الجهة المعدّة للقوائم المالية لخسارة (مثلاً ترتيبات سيولة، أو تبعات تعاقدية لانخفاض تصنيف ائتماني، مرتبطة بالتزامات بشراء أصول من أصول الجهة المُهيكلة أو بتقديم دعم مالي).

33. إذا قدمت الجهة الاستثمارية أو أي من جهاتها المسيطر عليها غير المُوحدة خلال فترة القوائم المالية، دون أن يكون عليها التزام – ناشئ عن ترتيب ملزم – بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره إلى جهة مُهيكلة غير مُوحدة، لم تسيطر عليها الجهة الاستثمارية، وإذا نتج عن تقديم ذلك الدعم أن تسيطر الجهة الاستثمارية على الجهة المُهيكلة، فإنه يجب على الجهة الاستثمارية أن تفصح عن توضيح للعوامل ذات الصلة التي أخذت في الحسبان عند التوصل إلى القرار بتقديم ذلك الدعم.

34. يجب على الجهة المسيطرة التي تسيطر على جهة استثمارية والتي ليست هي ذاتها جهة استثمارية، أن تفصح في قوائمها المالية الموحدة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 27-33 فيما يتعلق بمثل هذه الجهات المسيطر عليها غير المُوحدة.

الحصص في ترتيبات مشتركة وجهات زميلة

35. يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم:

أ. طبيعة ومدى حصصها في الترتيبات المشتركة والجهات الزميلة والآثار المالية لتلك الحصص، بما في ذلك طبيعة وآثار علاقتها مع مستثمرين آخرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على الترتيبات المشتركة والجهات الزميلة (الفقرتان 36 و38)؛ و

ب. طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في المشاريع المشتركة والجهات الزميلة، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرة 39).

طبيعة ومدى حصص الجهة في الترتيبات المشتركة والجهات الزميلة والآثار المالية لتلك الحصص

36. يجب على الجهة أن تفصح عن:

أ. لكل ترتيب مشترك وجهة زميلة – ذات أهمية نسبية – للجهة المعدّة للقوائم المالية:

(1) اسم الترتيب المشترك أو الجهة الزميلة؛ و

(2) طبيعة علاقة الجهة مع الترتيب المشترك أو الجهة الزميلة (من خلال، على سبيل المثال، وصف طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو الجهة الزميلة وما إذا كانت هي استراتيجية لأنشطة الجهة)؛ و

(3) مقر الترتيب المشترك أو الجهة الزميلة وشكله/شكلها النظامي والدولة التي يعمل/تعمل بها؛ و

(4) نسبة حصة الملكية أو نصيب المشاركة المُحتفظ بها/به من قبل الجهة، ونسبة حقوق التصويت المُحتفظ بها إذا كانت مختلفة (في حال انطباق ذلك).

ب. لكل مشروع مشترك وجهة زميلة – ذات أهمية نسبية – للجهة المعدّة للقوائم المالية:

(1) ما إذا كان الاستثمار في المشروع المشترك أو الجهة الزميلة مُقاس باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بالقيمة العادلة؛ و

(2) معلومات مالية مُختصرة حول المشروع المشترك أو الجهة الزميلة كما هو حُددت في فقرتي إرشادات التطبيق 12 و13؛ و

(3) إذا تمت المحاسبة عن المشروع المشترك أو الجهة الزميلة باستخدام طريقة حقوق الملكية، القيمة العادلة لاستثمارها في المشروع المشترك أو الجهة الزميلة، إذا كان هناك سعر سوق معلن للاستثمار.

ج. معلومات مالية كما حُددت في فقرة إرشادات التطبيق 16 حول استثمارات الجهة في المشاريع المشتركة والجهات الزميلة التي ليست ذات أهمية نسبية – بشكل فردي:

(1) بصورة مجمعة لجميع المشاريع المشتركة التي ليست ذات أهمية نسبية – بشكل فردي؛ و

(2) بصورة مجمعة لجميع الجهات الزميلة التي ليست ذات أهمية نسبية – بشكل فردي. يجب الإفصاح عن هذه المعلومات المجمعة بشكل منفصل عن المعلومات المجمعة حول المشاريع المشتركة.

37. لا يلزم الجهة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرتين 36(ب)-36(ج).

38. يجب على الجهة أن تفصح – أيضاً – عن:

أ. طبيعة ومدى أي قيود مهمة (مثلاً ناتجة عن ترتيبات اقتراض، أو متطلبات تنظيمية، أو ترتيبات ملزمة بين مستثمرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على مشروع مشترك أو جهة زميلة) على قدرة المشاريع المشتركة أو الجهات الزميلة على تحويل أموال إلى الجهة في شكل توزيعات أرباح نقدية أو توزيعات مماثلة، أو على تسديد قروض أو سلف مقدمة من قبل الجهة.

ب. عندما تكون القوائم المالية لمشروع مشترك أو جهة زميلة، والتي استُخدمت في تطبيق طريقة حقوق الملكية، هي كما في تاريخ أو لفترة تختلف عن تاريخ أو فترة القوائم المالية للجهة:

(1) تاريخ القوائم المالية لذلك المشروع المشترك أو تلك الجهة الزميلة؛ و

(2) سبب استخدام تاريخ مختلف أو فترة مختلفة.

ج. النصيب غير المُثبت من خسائر مشروع مشترك أو جهة زميلة، لكل من فترة القوائم المالية وبشكل تراكمي، إذا توقفت الجهة عن إثبات نصيبها من خسائر المشروع المشترك أو الجهة الزميلة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية.

المخاطر المرتبطة بحصص الجهة في مشاريع مشتركة وجهات زميلة

39. يجب على الجهة أن تفصح:

أ. عن الارتباطات التي تتعلق بمشاريعها المشتركة – بشكل منفصل – عن مبلغ الارتباطات الأخرى كما حُددت في فقرات إرشادات التطبيق 17-19؛ و

ب. وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة، ما لم يكن احتمال الخسارة بعيداً، عن الالتزامات المحتملة المتكبدة فيما يتعلق بحصصها في مشاريع مشتركة أو جهات زميلة (بما في ذلك نصيبها من الالتزامات المحتملة المتكبدة – بشكل مشترك – مع مستثمرين آخرين لهم سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم، على المشاريع المشتركة أو الجهات الزميلة)، بشكل منفصل – عن مبلغ الالتزامات المحتملة الأخرى.

الحصص في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة

40. يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من:

أ. فهم طبيعة ومدى حصصها في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة (الفقرات 43-45)؛ و

ب. تقويم طبيعة المخاطر المرتبطة بحصصها في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة، والتغيرات في تلك المخاطر (الفقرات 46-48).

41. تتضمن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 40(ب) معلومات حول تعرض الجهة لمخاطر من ارتباط كان لها بجهات مُهيكلة غير مُوحدة في فترات سابقة (مثلاً رعاية الجهة المُهيكلة)، حتى ولو لم يعد للجهة أي ارتباط – عن طريق ترتيب ملزم – بالجهة المُهيكلة في تاريخ القوائم المالية.

42. لا يلزم الجهة الاستثمارية أن تقدم الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 40 للجهة المُهيكلة التي تسيطر عليها لكنها

غير مُوحدة والتي تعرض عنها الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات 27-33.

طبيعة الحصص

43. يجب على الجهة أن تفصح عن معلومات نوعية وكمية حول حصصها في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة، بما في ذلك، ولكن لا تقتصر على، طبيعة وغرض وحجم وأنشطة الجهة المُهيكلة وكيف تُمول الجهة المُهيكلة.

44. إذا قامت الجهة برعاية جهة مُهيكلة غير مُوحدة لا تقدم عنها المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 46 (مثلاً نظراً لأنها لا تمتلك حصة في الجهة في تاريخ القوائم المالية)، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:
أ. كيف حددت أياً من الجهات المُهيكلة قد قامت برعايتها؛ و
ب. الإيراد من تلك الجهات المُهيكلة خلال فترة القوائم المالية، بما في ذلك وصف لأنواع الإيراد المعروضة؛ و
ج. القيمة الدفترية (في وقت التحويل) لجميع الأصول المحولة إلى تلك الجهات المُهيكلة خلال فترة القوائم المالية.

45. يجب على الجهة أن تعرض المعلومات الواردة في الفقرة 44(ب) و(ج) في شكل جداول، ما لم يكن هناك شكل آخر أكثر مناسبةً، وأن تصنف أنشطة الرعاية التي تقوم بها في فئات ملائمة (أُنظر فقرات إرشادات التطبيق 2-6).

طبيعة المخاطر

46. يجب على الجهة أن تفصح – في شكل جدول – عن ملخص لما يلي، ما لم يكن هناك شكل آخر مناسبةً:
أ. القيم الدفترية للأصول والالتزامات المُثبتة في قوائمها المالية المتعلقة بحصصها في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة؛ و
ب. البنود المستقلة في قائمة المركز المالي المُثبت فيها تلك الأصول والالتزامات؛ و
ج. المبلغ الذي يعبر – على أفضل وجه – عن الحد الأقصى لتعرض الجهة للخسارة من حصصها في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة، بما في ذلك كيف يُحدد الحد الأقصى للتعرض للخسارة. وإذا لم تكن الجهة تستطيع أن تقيس – بشكل كمي – الحد الأقصى لتعرضها للخسارة من حصصها في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة، فإنه يجب عليها أن تُفصح عن تلك الحقيقة والأسباب؛ و
د. مقارنة بين القيم الدفترية لأصول والتزامات الجهة التي تتعلق بحصصها في الجهات المُهيكلة غير المُوحدة والحد الأقصى لتعرض الجهة للخسارة من تلك الجهات.

47. إذا قدمت الجهة خلال فترة القوائم المالية، دون أن يكون عليها التزام – بموجب ترتيب ملزم – بأن تفعل ذلك، دعماً مالياً أو غيره إلى جهة مُهيكلة غير مُوحدة كانت تمتلك – سابقاً، أو تمتلك – حالياً، حصة فيها (على سبيل المثال، شراء أصول من أصول الجهة المُهيكلة، أو شراء أدوات مصدرة من قبل الجهة المُهيكلة)، فإنه يجب على الجهة أن تفصح عن:
أ. نوع ومبلغ الدعم المُقدم، بما في ذلك الحالات التي ساعدت فيها الجهة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي؛ و
ب. أسباب تقديم الدعم.

48. يجب على الجهة أن تفصح عن أي نوايا حالية لتقديم دعم مالي أو غيره إلى جهة مُهيكلة غير مُوحدة، بما في ذلك النوايا لمساعدة الجهة المُهيكلة في الحصول على دعم مالي. وتتضمن مثل هذه النوايا الحالية نوايا لتقديم دعم كنتيجة لالتزامات بموجب ترتيبات ملزمة ونوايا لتقديم دعم حينما لا يكون على الجهة التزام بموجب ترتيب ملزم.

حصص الملكية غير القابلة للقياس الكمي

49. يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من فهم طبيعة ومدى أي حصص ملكية غير قابلة للقياس الكمي في جهات أخرى.

50. يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات التالية، فيما يتعلق بكل حصة ملكية غير قابلة للقياس الكمي – ذات أهمية نسبية للجهة المعدّة للقوائم المالية، وذلك بالقدر الذي لا تكون به هذه المعلومات قد قدمت بالفعل وفقًا لهذا المعيار:
أ. اسم الجهة التي لها فيها حصة ملكية؛ و
ب. طبيعة حصة ملكيتها في الجهة.

الحصص المُسيطرة المستحوذ عليها بنية الاستبعاد

51. يجب على الجهة، بخلاف الجهة الاستثمارية، أن تفصح عن معلومات حول حصتها في جهة مسيطر عليها إذا كانت لدى الجهة – في النقطة الزمنية التي نشأت فيها السيطرة – النية لاستبعاد تلك الحصة، ولديها – في تاريخ القوائم المالية – نية ناشطة لاستبعاد تلك الحصة.

52. هناك عدد من الحالات التي يمكن أن تحصل فيها جهة قطاع عام على السيطرة على جهة أخرى، ولكن يكون لدى الجهة – فيها – نية ناشطة لاستبعاد كامل، أو جزء من، حصتها المُسيطرة في المستقبل القريب.

53. بسبب المسؤولية الواسعة للحكومة عن الرفاهية الاقتصادية للدولة، فإنها قد تتدخل للحيلولة دون تبعات فشل جهة أخرى، مثل مؤسسة مالية. وقد تؤدى مثل هذه التدخلات إلى حصول الحكومة على السيطرة على جهة أخرى رغم أنها ليس لديها نية للإبقاء على سيطرتها على تلك الجهة. فبدلاً من ذلك، قد تكون نيتها بيع حصتها في الجهة المسيطر عليها أو استبعاد تلك الحصة بطريقة أخرى. إذا كان يلزم إعادة هيكلة الجهة الأخرى لتسهيل الاستبعاد، فإن إعادة الهيكلة يمكن أن تحدث على مدى سنة واحدة أو أكثر وقد تحتفظ الحكومة ببعض الأصول المتبقية أو الالتزامات المتبقية في نهاية العملية. ويمكن أن يكون لتوحيد مثل هذه الجهات المسيطر عليها في فترات القوائم المالية التي تكون فيها السيطرة قائمة، تأثير مهم على القوائم المالية الموحدة. إن الحصول على السيطرة كنتيجة لتدخلات للحيلولة دون فشل جهة يحدث في الأغلب في سياق الحكومات، ولكن يمكن – أيضاً – أن يحدث في حالة جهات قطاع عام فردية.

54. قد تستحوذ جهة قطاع عام – أيضاً – على حصة مُسيطرة في جهة أخرى، بنية استبعاد كامل تلك الحصة أو جزء منها، لتنفيذ أهداف سياسات حكومة. فعلى سبيل المثال، قد توجه حكومة جهة بالاستحواذ على حصص معينة في جهات أخرى لغرض إعادة التوزيع.

55. يجب على الجهة أن تفصح في الإيضاحات عن المعلومات التالية فيما يتعلق بكل جهة مسيطر عليها مشار إليها في الفقرة 51:
أ. اسم الجهة المسيطر عليها ووصف لأنشطتها الرئيسة؛ و
ب. أسباب الاستحواذ على الحصة المُسيطرة والعوامل التي أُخذت في الحسبان عند تحديد أن السيطرة موجودة؛ و
ج. تأثير توحيد الجهة المسيطر عليها على القوائم المالية الموحدة، بما في الأثر على الأصول، والالتزامات والإيراد، والمصروفات، وصافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
د. الوضع الحالي لمدخل استبعاد الحصة، بما في ذلك الطريقة المتوقعة، والتوقيت المتوقع، للاستبعاد.

56. يجب أن تُقدم الافصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 55 في كل تاريخ قوائم مالية إلى أن تستبعد الجهة الحصة المُسيطرة أو تعدل عن نية استبعاد تلك الحصة. يجب على الجهة أن تفصح – في الفترة التي تستبعد فيها الحصة المُسيطرة أو تعدل فيها عن نية استبعاد الحصة المُسيطرة – عن:
أ. حقيقة أنه كان هناك استبعاد أو تغير في النية؛ و
ب. أثر الاستبعاد أو تغير النية على القوائم المالية الموحدة.

57. حينما تقدم إفصاحات أخرى مطلوبة بموجب هذا المعيار أو معايير محاسبة للقطاع العام أخرى معلومات ذات صلة

بالفقرة 55 أو 56، فإنه يجب تقديم إشارة مرجعية إلى تلك الإفصاحات الأخرى.

أحكام انتقالية

58. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 38].

59. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 38].

60. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 38].

تاريخ السريان

61. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد.......... ويشجع على التطبيق الأبكر.**

61أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 38].**

61ب. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 38].**

62. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، *تطبيق معايير المحاسبة* للقطاع *العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة*، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

معيار المحاسبة للقطاع العام 39

"منافع الموظفين"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين* في الفقرات 1-178. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 39 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 39 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 39 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحديد متطلبات المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين. يتطلب المعيار من الجهة أن تثبت:
   أ. التزامًا عندما يقدم موظف خدمة في مقابل منافع الموظفين ستدفع في المستقبل؛ و
   ب. مصروفًا عندما تستهلك الجهة المنافع الاقتصادية أو الخدمات المحتملة التي تنشأ عن خدمة مقدمة من قبل موظف في مقابل منافع يحصل عليها الموظف.

النطاق

2. **يجب أن يُطبق هذا المعيار من قبل صاحب العمل عند المحاسبة عن جميع منافع الموظفين، باستثناء المعاملات على أساس السهم (انظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذا العلاقة الذي يتناول المعاملات على أساس السهم).**

3. لا يتناول هذا المعيار التقرير من قبل برامج منافع تقاعد الموظفين. (انظر معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذا العلاقة الذي يتناول برامج منافع التقاعد للموظفين). لا يتناول هذا المعيار المنافع المقدمة من برامج الضمان الاجتماعي المركبة التي لا تُعَدُّ عوضًا مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون أو الموظفون السابقون في جهات القطاع العام.

4. تشمل منافع الموظفين التي ينطبق عليها هذا المعيار تلك المقدمة:
   أ. بموجب برامج رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين الجهة وموظفين منفردين، أو مجموعات من الموظفين، أو ممثليهم؛ أو
   ب. بموجب متطلبات تشريعية، أو من خلال ترتيبات على مستوى الصناعة، تكون الجهات مطالبة بموجبها بأن تساهم في برامج على المستوى الوطني، أو على مستوى، حكومة ولاية[1]، أو على مستوى صناعة، أو برامج أخرى لأصحاب عمل متعددين، أو عندما يطلب من الجهات المساهمة في برنامج الضمان الاجتماعي المركب؛ أو
   ج. من خلال تلك الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام ضمني. ينشأ عن الممارسات غير الرسمية التزام ضمني حيثما لا يكون للجهة بديل واقعي سوى أن تدفع منافع الموظفين. مثال الالتزام الضمني هو عندما يتسبب تغيير في ممارسات الجهة غير الرسمية في ضرر غير مقبول بعلاقتها مع الموظفين.

5. تشمل منافع الموظفين:
   أ. منافع الموظفين قصيرة الأجل، عندما يُتوقع تسويتها بشكل كامل قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات المتعلقة بها، ومن أمثلتها ما يلي:
      (1) الأجور، والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي؛ و
      (2) الإجازات السنوية مدفوعة الأجر والإجازات المرضية مدفوعة الأجر؛ و
      (3) المشاركة في الربح والمكافآت؛ و
      (4) المنافع العينية (مثل الرعاية الطبية، والإسكان، والسيارات أو السلع والخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛
   ب. منافع بعد انتهاء التوظيف، مثل ما يلي:
      (1) منافع التقاعد (مثل، المعاشات والمدفوعات كمبلغ إجمالي عند التقاعد)؛ و
      (2) المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف، مثل التامين على الحياة بعد انتهاء التوظيف والرعاية الطبية بعد انتهاء التوظيف؛

---

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

ج. منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى مثل:
(1) الإجازات مدفوعة الأجر طويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ العلمي؛ و
(2) منافع اليوبيل أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى؛ و
(3) منافع العجز طويلة الأجل؛ و
د. منافع إنهاء التوظيف.

6. تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو لمن يعولون، ويجوز تسويتها بمدفوعات (أو بتقديم سلع أو خدمات) تؤدى إما بشكل مباشر إلى الموظفين، أو إلى أزواجهم، أو أطفالهم، أو آخرين ممن يعولون، أو إلى آخرين مثل شركات التأمين.

7. قد يقدم موظف خدمات للجهة على أساس دوام كامل، أو دوام جزئي، أو دائم، أو عرضي، أو مؤقت. لغرض هذا المعيار، يشمل الموظفون كبار موظفي الإدارة كما عُرِّفُوا في معيار المحاسبة للقطاع العام 20، *الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة*.

تعريفات

8. **تُستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

تعريفات منافع الموظفين

منافع الموظفين هي جميع أشكال المقابل المُقدم من قبل جهة في مقابل خدمة مُقدمة من قبل موظفين أو لإنهاء التوظيف.

منافع الموظفين قصيرة الأجل هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف) التي يُتوقع تسويتها بشكل كامل قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

منافع ما بعد انتهاء التوظيف هي منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف ومنافع الموظفين قصيرة الأجل) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف.

منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى هي جميع منافع الموظفين بخلاف منافع الموظفين قصيرة الأجل، ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف.

منافع إنهاء التوظيف هي منافع يحصل عليها الموظف في مقابل إنهاء التوظيف كنتيجة لأي مما يلي:
أ. **قرار جهة بأن تنهي توظيف موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو**
ب. **قرار موظف بأن يقبل عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف.**

التعريفات المتعلقة بتصنيف البرامج

برامج منافع ما بعد انتهاء التوظيف هي الترتيبات الرسمية أو غير الرسمية التي بموجبها تقدم الجهة منافع بعد انتهاء التوظيف لموظف واحد أو أكثر.

برامج المساهمات المحددة هي برامج منافع لما بعد انتهاء التوظيف التي بموجبها تدفع الجهة مساهمات ثابتة إلى جهة منفصلة (صندوق) ولن يكون عليها التزام نظامي أو ضمني بأن تدفع مساهمات إضافية عندما لا يحتفظ الصندوق بأصول كافية ليدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

برامج المنافع المحددة هي برامج منافع لما بعد انتهاء التوظيف بخلاف برامج المساهمات المحددة.

برامج أصحاب العمل المتعددين هي برامج المساهمات المحددة (بخلاف برامج الدولة) أو برامج المنافع

المحددة (بخلاف برامج الدولة) التي:

أ. **تجمع الأصول المُساهم بها من قبل جهات متنوعة ليست تحت سيطرة جهة واحدة؛ و**

ب. **تستخدم تلك الأصول لتقدم منافع لموظفي أكثر من جهة واحدة، على أساس أن مستويات المساهمة والمنافع تحدد بغض النظر عن هوية الجهة التي توظف الموظفين.**

برامج الدولة هي البرامج التي وضعتها التشريعات التي تعمل كما لو أنها برامج لأصحاب عمل متعددين لجميع الجهات في الفئات الاقتصادية المنصوص عليها في التشريع.

التعريفات المتعلقة بصافي التزام (أصل) المنافع المحددة

صافي التزام (أصل) المنافع المحددة هو العجز أو الفائض، مُعدلًا بأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل.

العجز أو الفائض هو:

أ. **القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة مطروحًا منها**

ب. **القيمة العادلة لأصول البرنامج (إن وجدت).**

الحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة في شكل مُستردات من البرنامج، أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للبرنامج.

القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة هي القيمة الحالية، دون طرح أي أصول للبرنامج، لمدفوعات مستقبلية متوقعة مطلوبة لتسوية الالتزام الناتج عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.

تشمل أصول البرنامج:

أ. **الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل؛ و**

ب. **وثائق التأمين المُؤهلة.**

الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل هي الأصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل المُصدرة من قبل جهة معدّة للقوائم المالية) التي:

أ. **يُحتفظ بها من قبل جهة (أو صندوق) تكون منفصلة بشكل نظامي عن الجهة المعدّة للقوائم المالية وتوجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و**

ب. **تكون متاحة للاستخدام فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، ولا تكون متاحة لدائني الجهة المعدّة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها للجهة المعدّة للقوائم المالية، إلا عندما:**

(1) **تكون أصول الصندوق المتبقية كافية للوفاء بجميع التزامات البرنامج، أو الجهة المعدّة للقوائم المالية، والمتعلقة بمنافع الموظفين؛ أو**

(2) **تعاد الأصول للجهة المعدّة للقوائم المالية لتعويضها عن منافع الموظفين التي دفعت بالفعل.**

وثيقة تأمين مؤهلة هي وثيقة تأمين مُصدرة من قبل مُؤَمِّن والذي لا يُعد طرفاً ذا علاقة (كما عُرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 20) بالجهة المعدّة للقوائم المالية، عندما تكون المتحصلات من الوثيقة:

أ. **يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب برنامج منافع محددة؛ و**

ب. **غير متاحة لدائني الجهة المعدّة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها للجهة المعدّة للقوائم المالية، إلا عندما:**

(1) **تمثل المتحصلات أصولًا فائضة لا تستلزمها الوثيقة للوفاء بجميع التزامات منافع الموظفين المتعلقة بها؛ أو**

(2) **تعاد المتحصلات للجهة المعدّة للقوائم المالية لتعويضها عن منافع الموظفين التي دفعت بالفعل.**

التعريفات المتعلقة بتكلفة المنافع المحددة

تكلفة الخدمة تشمل:

أ. **تكلفة الخدمة الحالية، والتي هي الزيادة، في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة، الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية؛ و**

ب. **تكلفة الخدمة السابقة، والتي هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة عن خدمة الموظفين في الفترات السابقة، الناتج عن تعديل برنامج (استحداث أو سحب، برنامج منافع محددة، أو تغييرات فيه) أو تقليص (تخفيض مهم من قبل الجهة في عدد الموظفين الذين يشملهم البرنامج)؛ و**

ج. **أي مكسب أو خسارة من التسوية.**

صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة هو التغير خلال الفترة في صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، الذي ينشأ عن مرور الوقت.

إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، تشمل:

أ. **المكاسب والخسائر الاكتوارية؛ و**

ب. **العائد على أصول البرنامج، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة؛ و**

ج. **أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.**

المكاسب والخسائر الاكتوارية هي التغيرات في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الناتجة عن:

أ. **التعديلات بناءً على الخبرة (آثار الفروقات بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و**

ب. **آثار التغييرات في الافتراضات الاكتوارية.**

العائد على أصول البرنامج هو الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة والإيراد الآخر الذي تولد من أصول البرنامج، مع المكاسب، أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول البرنامج، مطروحًا منها:

أ. **أي تكاليف لإدارة أصول البرنامج؛ و**

ب. **أي ضريبة واجبة السداد من قبل البرنامج ذاته، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة.**

التسوية هي المعاملة التي تستبعد جميع الالتزامات النظامية أو الضمنية الإضافية لجزء أو لجميع المنافع المُقدمة بموجب برنامج منافع محددة، بخلاف دفع منافع لموظفين، أو نيابة عنهم، المُحددة في شروط البرنامج ومُضمنة في الافتراضات الاكتوارية.

منافع الموظفين قصيرة الأجل

9. تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل، عندما يُتوقع تسويتها بشكل كامل قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمات المتعلقة بها، بنودًا مثل ما يلي:

أ. الأجور، والرواتب، ومساهمات الضمان الاجتماعي؛ و

ب. الإجازات السنوية مدفوعة الأجر والإجازات المرضية مدفوعة الأجر؛ و

ج. المشاركة في الربح والمكافآت؛ و

د. المنافع العينية (مثل الرعاية الطبية، والإسكان، والسيارات، والسلع أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين.

10. لا يلزم الجهة أن تُعيد تصنيف منافع الموظفين قصيرة الأجل عندما تتغير بشكل مؤقت توقعات الجهة لتوقيت التسوية. على الرغم من ذلك، عندما تتغير خصائص المنافع (مثل التغير من منافع غير تراكمية

إلى منافع تراكمية) أو عندما لا يكون التغيير في توقعات توقيت التسوية مؤقتًا، حينئذ تأخذ الجهة في الحسبان ما إذا كانت المنافع لا تزال تستوفي تعريف منافع الموظفين قصيرة الأجل.

الإثبات والقياس

جميع منافع الموظفين قصيرة الأجل

11. **عندما يقدم موظف خدمة لجهة خلال فترة محاسبية، فإنه يجب على الجهة أن تُثبت المبلغ غير المخصوم لمنافع الموظفين قصيرة الأجل المُتوقع أن تدفع في مقابل تلك الخدمة:**
   أ. **على أنه التزام (مصروف مستحق)، بعد طرح أي مبلغ سدد بالفعل. فإذا كان المبلغ المدفوع بالفعل يزيد عن المبلغ غير المخصوم للمنافع، فإنه يجب على الجهة أن تُثبت تلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدمًا) بالقدر الذي سيؤدي به الدفع المقدم إلى، على سبيل المثال، تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداد نقد.**
   ب. **على أنه مصروف، ما لم يتطلب معيار آخر أو يسمح بتضمين المنافع في تكلفة أصل ما (انظر، على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12، المخزون، ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17، العقارات، والآلات، والمعدات).**

12. **توضح الفقرات 13، و16، و19 كيف يجب على الجهة أن تطبق الفقرة 11 على منافع الموظفين قصيرة الأجل التي تكون في شكل برامج للإجازات مدفوعة الأجر وبرامج المشاركة في الربح وبرامج المكافأة.**

الإجازات مدفوعة الأجر قصيرة الأجل

13. **يجب على الجهة أن تثبت التكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل التي تكون في شكل إجازات مدفوعة الأجر بموجب الفقرة 11 كما يلي:**
   أ. **في حالة الإجازات مدفوعة الأجر التراكمية، تثبت التكلفة عندما يقدم الموظفون خدمة تزيد من استحقاقهم لإجازات مدفوعة الأجر مستقبلية؛ و**
   ب. **في حالة الإجازات مدفوعة الأجر غير التراكمية، عندما تحدث الإجازات مدفوعة الأجر.**

14. قد تدفع الجهة للموظفين مقابل الإجازات لأسباب متنوعة بما في ذلك العطلات، والمرض والعجز قصير الأجل، ورعاية الطفل، وخدمة هيئة المحلفين[2]، والخدمة العسكرية. ويندرج استحقاق الإجازات مدفوعة الأجر تحت تصنيفين:
   أ. تراكمية؛ و
   ب. غير تراكمية.

15. الإجازات مدفوعة الأجر التراكمية هي تلك الإجازات التي تُرحّل ويمكن أن تُستخدم في الفترات المستقبلية إذا لم يُستخدم استحقاق الفترة الحالية بالكامل. وقد تكون الإجازات مدفوعة الأجر التراكمية إما مكتسبة (وبعبارة أخرى، يحق للموظفين الحصول على دفعة نقدية مقابل الإجازة المستحقة غير المستخدمة عند ترك الجهة)، أو غير مكتسبة (عندما لا يحق للموظفين الحصول على دفعة نقدية مقابل الإجازة المستحقة غير المستخدمة عند ترك الجهة). ينشأ التزام عندما يقدم الموظفون خدمة تزيد استحقاقهم لإجازات مدفوعة الأجر مستقبلية. يوجد الالتزام، ويُثبت، حتى ولو كانت الإجازات مدفوعة الأجر غير مكتسبة، على الرغم من أنه قد يترك الموظفون الجهة، قبل استخدام استحقاقهم للإجازة المدفوعة المتراكم غير المكتسب يؤثر على قياس ذلك الالتزام.

---

[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وفي المملكة، لا يوجد هيئة محلفين في النظام القضائي.

16. **يجب على الجهة قياس التكلفة المتوقعة للإجازات مدفوعة الأجر التراكمية على أنها مبلغ إضافي تتوقع الجهة أن تدفعه كنتيجة للاستحقاق للإجازة المدفوعة غير المستخدم والذي تراكم في نهاية فترة القوائم المالية.**

17. تقيس الطريقة المحددة في الفقرة السابقة الالتزام بمبلغ المدفوعات الإضافية التي يُتوقع أن تنشأ فقط عن حقيقة أن المنافع تتراكم. في كثير من الحالات، قد لا يلزم الجهة أن تجري حسابات مفصلة لتقدير أنه لا يوجد التزام ذو أهمية نسبية للإجازات مدفوعة الأجر غير المستخدمة. فعلى سبيل المثال، من المحتمل أن يكون التزام عن إجازة مرضية ذو أهمية نسبية فقط إذا كان هناك تفهم رسمي، أو غير رسمي بأنه يجوز أخذ الإجازة المرضية مدفوعة الأجر غير المستخدمة كإجازة سنوية مدفوعة.

18. لا تُرحل الإجازات مدفوعة الأجر غير التراكمية، فهي تنقضي إذا لم يستخدم استحقاق الفترة الحالية بالكامل ولا تمنح الموظفين الحق في دفعة نقدية عن الاستحقاق غير المستخدم عند ترك الجهة. هذا هو الحال عادة في الإجازة المرضية (بالقدر الذي لا يزيد الاستحقاق السابق غير المستخدم الاستحقاق المستقبل)، وإجازات رعاية الطفل، والإجازات مدفوعة الأجر لخدمة هيئة المحلفين أو للخدمة العسكرية. لا تثبت الجهة التزامًا، أو مصروفًا حتى وقت الإجازة، نظرًا لأن خدمة الموظف لا تزيد على مبلغ المنفعة.

برامج المشاركة في الربح وبرامج المكافأة

19. **يجب على الجهة أن تُثبت التكلفة المتوقعة لمدفوعات المشاركة في الربح ومدفوعات المكافأة بموجب الفقرة 11 عندما، وفقط عندما:**
   أ. **يكون على الجهة التزام نظامي أو ضمني حالي بأن تقوم بمثل هذه المدفوعات كنتيجة لأحداث سابقة؛ و**
   ب. **يمكن إجراء تقدير الالتزام بموثوقية.**

   يوجد التزام حالي عندما، وفقط عندما، لا يكون للجهة بديل واقعي سوى أن تقوم بالمدفوعات.

20. في القطاع العام، توجد لدى بعض الجهات برامج مكافآت تتعلق بأهداف أداء الخدمات أو جوانب الأداء المالي. بموجب هذه البرامج، يحصل الموظفون على مبالغ محددة، تعتمد على تقويم مساهمتهم في تحقيق أهداف الجهة أو قطاع من الجهة. وفي بعض الحالات، قد تكون هذه البرامج لمجموعات من الموظفين، كما هو الحال عند تقويم الأداء لجميع أو بعض الموظفين في قطاع معين، وليس على أساس فردي. نظرًا لطبيعة أهداف جهات القطاع العام، فإن برامج المشاركة في الربح تكون أقل شيوعًا بدرجة كبيرة في القطاع العام منها في الجهات الهادفة لتحقيق الربح. ومع ذلك، فمن المرجح أن تكون جانبًا من جوانب مكافآت الموظفين في قطاعات من جهات القطاع العام التي تعمل على أساس تجاري. قد لا تقوم بعض جهات القطاع العام باستخدام برامج المشاركة في الربح، ولكنها قد تُقَوّم الأداء مقابل المقاييس القائمة على أساس مالي مثل توليد تدفقات من الإيرادات وتحقيق أهداف الموازنة. قد تنطوي بعض برامج المكافآت على دفعات لجميع الموظفين الذين قدموا خدمات وظيفية في فترة القوائم المالية، حتى وإن كانوا قد تركوا الجهة قبل نهاية فترة القوائم المالية. مع ذلك، هناك برامج أخرى للمكافآت، يستلم فيها الموظفون دفعات فقط إذا استمروا مع الجهة لفترة محددة، على سبيل المثال، يشترط أن يقدم الموظفون الخدمات طوال فترة القوائم المالية بأكملها. ينشأ عن مثل هذه البرامج التزام ضمني إذ يقدِّم الموظفون خدمة تؤدي إلى زيادة المبلغ الذي سيسدد إذا استمروا في الخدمة حتى نهاية الفترة المحددة. يعكس قياس مثل تلك الالتزامات الضمنية إمكانية أن يترك بعض الموظفين الجهة دون استلام مدفوعات المشاركة في الربح. تنص الفقرة 22 على شروط أخرى يتعين الوفاء بها قبل أن تتمكن الجهة من إثبات التكلفة المتوقعة للمدفوعات المتعلقة بالأداء ودفعات المكافآت ودفعات المشاركة في الربح.

21. قد لا يكون على الجهة التزام نظامي بأن تدفع مكافأة. مع ذلك، في بعض الحالات، يكون للجهة ممارسات سابقة بدفع مكافآت. في مثل هذه الحالات، يكون على الجهة التزام ضمني نظرًا لأنه لا يوجد لدى الجهة بديل واقعي سوى أن تدفع المكافأة. يعكس قياس الالتزام الضمني إمكانية أن يترك بعض الموظفين الجهة دون استلام مكافأة.

22. يمكن لجهة أن تجري تقديرًا موثوقاً لالتزامها النظامي أو الضمني بموجب خطة للدفع على أساس الأداء، خطة للمكافأة، أو خطة للمشاركة في الربح عندما، وفقط عندما:
    أ. تنطوي الشروط الرسمية للخطة على معادلة لتحديد مبلغ المنفعة؛ أو
    ب. تحدد الجهة المبالغ التي ستدفع قبل اعتماد القوائم المالية لإصدارها؛ أو
    ج. تقدم الممارسة السابقة دليلًا واضحًا على مبلغ الالتزام الضمني للجهة.

23. ينتج التزام بموجب برامج المشاركة في الربح وبرامج المكافأة عن خدمة الموظفين وليس عن معاملة مع ملاك الجهة. من ثم، تثبت الجهة تكلفة برامج المشاركة في الربح وبرامج المكافأة على أنها مصروف وليست توزيع للربح.

24. إذا كان من غير المتوقع أن تُسوى مدفوعات المشاركة في الربح والمكافأة بشكل كامل قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، فإن تلك المدفوعات تُعد منافع موظفين طويلة الأجل الأخرى (انظر الفقرات 155-161).

الإفصاح

25. بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع الموظفين قصيرة الأجل، إلا أنه قد تتطلب المعايير الأخرى إفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 20 إفصاحات عن المبلغ المجمع لمكافآت كبار موظفي الإدارة ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية* الإفصاح عن معلومات حول مصروف منافع الموظفين.

المنافع لما بعد انتهاء التوظيف – التمييز بين برامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة

26. تشمل منافع ما بعد انتهاء التوظيف بنودًا مثل ما يلي:
    أ. منافع التقاعد (مثل، المعاشات والمدفوعات كمبلغ إجمالي عند التقاعد)؛ و
    ب. المنافع الأخرى لما بعد انتهاء التوظيف، مثل التأمين على الحياة لما بعد انتهاء التوظيف، والرعاية الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.

    إن الترتيبات التي بموجبها تقدم الجهة منافع لما بعد انتهاء التوظيف هي برامج منافع لما بعد انتهاء التوظيف. تطبق الجهة هذا المعيار على جميع مثل هذه الترتيبات، سواء كانت تنطوي على تأسيس جهة منفصلة أم لا، مثل خطة المعاشات، أو خطة دفعات التقاعد، أو خطة منافع التقاعد، لتستلم المساهمات وتدفع المنافع.

27. تُصنف برامج المنافع لما بعد انتهاء التوظيف على أنها إما برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، تبعاً للجوهر الاقتصادي للبرنامج، كما هو مستخلص من أحكامها وشروطها الرئيسة.

28. بموجب برامج المساهمات المحددة يقتصر الالتزام النظامي، أو الضمني للجهة على المبلغ الذي توافق على أن تساهم به في الصندوق. بالتالي، يُحدد مبلغ المنافع بعد انتهاء التوظيف المُستلم من قبل الموظف بمبلغ المساهمات المدفوعة من قبل الجهة (وربما أيضًا من قبل الموظف) لبرنامج منافع ما بعد انتهاء التوظيف أو لشركة تأمين، بالإضافة إلى العوائد الاستثمارية الناتجة عن المساهمات. بالتالي، تقع المخاطر الاكتوارية (كون المنافع أقل من المتوقع) ومخاطر الاستثمار (كون الأصول المستثمرة غير كافية للوفاء بالمنافع المتوقعة)، فعليًا على الموظف.

29. من أمثلة الحالات التي لا يقتصر فيها التزام الجهة على المبلغ الذي توافق على أن تساهم به في الصندوق عندما يكون على الجهة التزام نظامي، أو ضمني بموجب:
أ. معادلة لاحتساب منافع البرنامج لا تكون مرتبطة فقط بمبلغ المساهمات وتتطلب أن تقدم الجهة مساهمات إضافية عندما تكون الأصول غير كافية للوفاء بالمنافع وفق المعادلة المستخدمة في احتساب منافع البرنامج؛ أو
ب. ضمان عائد محدد على المساهمات، إما بشكل غير مباشر بموجب برنامج، أو بشكل مباشر؛ أو
ج. تلك الممارسات غير الرسمية والتي ينشأ عنها التزام ضمني. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ التزام ضمني عندما يكون لجهة ممارسات سابقة في زيادة المنافع لموظفين سابقين لمواكبة التضخم، حتى ولو لم يكن هناك التزام نظامي على الجهة لفعل ذلك.

30. بموجب برامج المنافع المحددة:
أ. يكون التزام الجهة هو أن توفر المنافع المتفق عليها للموظفين الحاليين والسابقين؛ و
ب. تقع المخاطر الاكتوارية (كون المنافع ستكلف أكثر من المتوقع) ومخاطر استثمار، فعليًا، على الجهة. فإذا كانت الخبرة الاكتوارية، أو الاستثمارية أسوأ من المتوقع، فإنه قد يزيد التزام الجهة.

31. توضح الفقرات 32-51 التمييز بين برامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة في سياق البرامج لأصحاب العمل المتعددين، وبرامج المنافع المحددة التي تقسم المخاطر بين الجهات تحت سيطرة جهة واحدة، وبرامج الدولة، والمنافع المؤمن عليها.

برامج لأصحاب عمل متعددين

32. **يجب على الجهة أن تصنف برنامج أصحاب عمل متعددين على أنها برنامج مساهمات محددة، أو برنامج منافع محددة وفقاً لشروط البرنامج (بما في ذلك أي التزام ضمني يتجاوز الشروط الرسمية).**

33. **إذا شاركت جهة في برنامج منافع محددة لأصحاب عمل متعددين، فإنه ما لم تنطبق الفقرة 34، يجب عليها ما يلي:**
أ. **أن تحاسب عن حصتها المتناسبة من التزام المنافع المحددة، وأصول البرنامج والتكاليف المرتبطة بالبرنامج بنفس الطريقة التي تستخدم لأي برنامج منافع محددة آخر؛ و**
ب. **أن تُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 137-150(باستثناء الفقرة 150 (د)).**

34. **عندما لا تُتاح معلومات كافية لاستخدام المحاسبة عن المنافع المحددة لبرنامج منافع محددة لأصحاب عمل متعددين، فإنه يجب على الجهة:**
أ. **أن تحاسب عن البرنامج وفقًا للفقرتين 53 و54 كما لو كانت برنامج مساهمات محددة؛ و**
ب. **أن تُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 150.**

35. مثال لبرنامج منافع محددة لأصحاب عمل متعددين هو ذلك الذي فيه:
أ. يُمول البرنامج على أساس الدفع أولًا بأول: تُحدد المساهمات عند المستوى الذي يتوقع أن يكون كافيًا لدفع المنافع التي حل أجل استحقاقها في الفترة نفسها؛ وسوف تدفع المنافع المستقبلية المكتسبة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية؛ و
ب. تُحدد منافع الموظفين بطول فترة خدمتهم وليس لدى الجهات المشاركة وسائل واقعية للانسحاب من البرنامج بدون دفع مساهمة مقابل المنافع المكتسبة من قبل الموظفين حتى تاريخ الانسحاب. ينشأ عن مثل هذا البرنامج مخاطر اكتوارية للجهة عندما تكون التكلفة النهائية للمنافع المكتسبة بالفعل في نهاية فترة القوائم المالية أكثر من المُتوقعة، في هذه الحالة سيكون على الجهة إما أن تزيد مساهماتها، أو أن تقنع الموظفين بأن يقبلوا تخفيضًا في المنافع. لذلك، فإن مثل هذا البرنامج هو برنامج منافع محددة.

36. عندما تتاح معلومات كافية عن برنامج منافع محددة لأصحاب عمل متعددين، فإن الجهة تقوم بالمحاسبة عن حصتها النسبية في التزامات المنافع المحددة، وأصول البرنامج، وتكلفة منافع ما بعد انتهاء التوظيف

المرتبطة بالبرنامج بنفس الطريقة التي تستخدم لأي برنامج منافع محددة آخر. مع ذلك، قد لا تكون الجهة قادرة على أن تحدد نصيبها من المركز المالي والأداء المالي للبرنامج، بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف لأغراض المحاسبة. قد يحدث هذا عندما:

أ. يُعَرِّض البرنامج الجهات المشاركة فيه لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للجهات الأخرى، مما ينتج عنه عدم وجود أساس متسق وموثوق لتخصيص الالتزام، وأصول البرنامج، والتكلفة لجهات بعينها مشاركة في البرنامج؛ أو

ب. لا يكون للجهة قدرة على الوصول لمعلومات كافية عن البرنامج لاستيفاء متطلبات هذا المعيار.

في تلك الحالات، تحاسب الجهة عن البرنامج كما لو كان برنامج مساهمات محددة، وتُفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 150.

37. قد يوجد اتفاق تعاقدي بين برنامج لأصحاب عمل متعددين والمشاركين فيها، والذي يحدد كيف سيُوزع الفائض في البرنامج على المشاركين (أو العجز الممول). يجب على المشارك في برنامج لأصحاب عمل متعددين مع وجود مثل هذا الاتفاق - الذي يحاسب عن البرنامج على أنه برنامج مساهمات محددة وفقًا للفقرة 34 أن يثبت الأصل أو الالتزام الذي ينشأ عن الاتفاق التعاقدي، وأن يثبت الإيراد أو المصروف الناتج في الفائض أو العجز.

38. تختلف برامج أصحاب العمل المتعددين عن برامج إدارة المجموعة. يُعد برنامج إدارة المجموعة مجرد تجميع لبرامج أحادية لأصحاب العمل مُجمّعة لتسمح بأن يجمع أصحاب العمل المشاركين أصولهم لأغراض استثمارية وتخفيض تكاليف إدارة الاستثمار والإشراف عليه، ولكن يُفصل بين مطالبات أصحاب العمل المختلفين للمنافع المنفردة لموظفيهم. لا تشكل برامج إدارة المجموعة مشاكل محاسبية معينة نظرًا لأن المعلومات تُتاح بسهولة لمعالجتها بنفس الطريقة نفسها التي تستخدم لأي برنامج آخر لصاحب عمل واحد، ولأن مثل هذه البرامج لا تُعَرِّض الجهات المشاركة لمخاطر اكتوارية مرتبطة بالموظفين الحاليين والسابقين للجهات الأخرى. تتطلب التعريفات الواردة في هذا المعيار من الجهة أن تصنف برنامج إدارة المجموعة على أنه برنامج مساهمات محددة، أو برنامج منافع محددة وفقًا لشروط البرنامج (بما في ذلك أي التزام ضمني يتجاوز الشروط الرسمية).

39. **عند تحديد متى يُثبت، وكيف يُقاس، التزام يتعلق بإنهاء برنامج منافع محددة لأصحاب عمل متعددين، أو بانسحاب الجهة من برنامج منافع محددة لأصحاب عمل متعددين، فإنه يجب على الجهة أن تطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 19، *المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة*.**

برامج المنافع المحددة التي تقسم المخاطر بين الجهات تحت سيطرة جهة واحدة

40. لا تُعد برامج المنافع المحددة التي تقسم المخاطر بين الجهات سيطرة جهة واحدة، على سبيل المثال، جهة مسيطرة وجهات مسيطر عليها، برامج لأصحاب عمل متعددين.

41. يجب على الجهة المشاركة في مثل هذا البرنامج أن تحصل على معلومات عن البرنامج ككل، مُقاسة وفقًا لهذا المعيار على أساس الافتراضات التي تنطبق على البرنامج ككل. إذا كان هناك اتفاق تعاقدي، أو ترتيب ملزم، أو سياسة مُعلنة لتحميل جهات بعينها بالجهة الاقتصادية صافي تكلفة المنافع المحددة للبرنامج ككل مُقاسة وفقًا لهذا المعيار، فإنه يجب على الجهة أن تثبت، في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، صافي تكلفة المنافع المحددة المُحملة وفقًا لذلك. إذا لم يكن هناك مثل هذا الاتفاق، والترتيب، أو السياسة، فإنه يجب أن يُثبت صافي تكلفة المنافع المحددة في القوائم المالية المنفصلة، أو الفردية للجهة التي تعتبر من الناحية النظامية صاحب العمل الراعي للبرنامج. يجب على الجهات الأخرى أن تثبت في قوائمها المالية المنفصلة أو الفردية، تكلفة مساوية لمساهمتها واجبة السداد عن الفترة.

42. هناك حالات في القطاع العام حيث تشارك جهة مسيطرة وجهة واحدة أو أكثر من الجهات المسيطر عليها في برنامج منافع محددة. ما لم يكن هناك اتفاق تعاقدي، أو ترتيب ملزم، أو سياسة معلنة، على النحو المحدد في الفقرة 41، تحاسب الجهة المسيطر عليها عن البرنامج على أنه برنامج مساهمات محددة، وتحاسب الجهة المسيطرة عن البرنامج على أنه برنامج منافع محددة في قوائمها المالية الموحدة. كما تفصح الجهة المسيطر عليها عن أنها تحاسب عن البرنامج على أساس أنه برنامج مساهمات محددة في قوائمها المالية المنفصلة. كما تقوم الجهة المسيطر عليها التي تحاسب عن البرنامج على أساس أنه برنامج مساهمات محددة أيضاً بتقديم تفاصيل عن الجهة المسيطرة، وتوضح أنه في القوائم المالية الموحدة للجهة المسيطرة تتم المحاسبة عن البرنامج على أساس أنه برنامج منافع محددة. كما تقوم الجهة المسيطر عليها بالإفصاحات المطلوبة في الفقرة 151.

43. **تُعد المشاركة في مثل هذا البرنامج معاملة مع طرف ذو علاقة بالنسبة لكل جهة منفردة. بناء عليه، يجب على الجهة أن تُفصح، في قوائمها المالية المنفصلة، أو الفردية، عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 151.**

برامج الدولة

44. **يجب على الجهة أن تقوم بالمحاسبة عن برنامج الدولة بنفس الطريقة التي تستخدم للمحاسبة عن برنامج أصحاب عمل متعددين (انظر الفقرات 32 و39).**

45. تنشأ برامج الدولة بموجب تشريع لتشمل جميع الجهات (أو جميع الجهات في تصنيف معين، على سبيل المثال، صناعة محددة)، وتُدار من قبل الحكومة الوطنية، أو حكومة الولاية أو الحكومة المحلية، أو من قبل هيئة أخرى (على سبيل المثال، جهة تُنشَأ خصيصاً لهذا الغرض). يتناول هذا المعيار فقط منافع موظفين الجهة، ولا يتناول المحاسبة عن أي التزامات بموجب برامج الدولة المتعلقة بالموظفين والموظفين السابقين في الجهات غير المسيطر عليها من قبل الجهة المعدّة للقوائم المالية. بينما يجوز للحكومات أن تضع برامج للدولة وتوفر منافع لموظفي جهات القطاع الخاص و/ أو الأفراد العاملين لحسابهم الخاص، فإن الالتزامات الناتجة المتعلقة بهذه البرامج لا تُتَنَاوَل في هذا المعيار. تقدم بعض البرامج التي تضعها الجهة منافع إلزامية كبديل للمنافع التي كان سيشملها برنامج الدولة ومنافع اختيارية إضافية. لا تُعد مثل هذه البرامج برامج دولة.

46. تُموَّل العديد من برامج الدولة على أساس دفع الاستحقاقات أولًا بأول: تُحدد المساهمات عند المستوى الذي يُتوقع أنه سيكون كافيًا لدفع المنافع المطلوبة التي حل أجل استحقاقها في الفترة نفسها؛ وتدفع المنافع المستقبلية المُكتسبة خلال الفترة الحالية من المساهمات المستقبلية. تقوم الجهات التي تغطيها برامج الدولة بالمحاسبة عن تلك البرامج إما كبرامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة. تعتمد المعالجة المحاسبية على ما إذا كان لدى الجهة التزام نظامي أو ضمني بدفع منافع مستقبلية. إذا كان الالتزام الوحيد للجهة هو دفع المساهمات عندما يحل أجل استحقاقها، وليس عليها التزام بدفع منافع مستقبلية، فإنها تحاسب عن برنامج الدولة على أنه برنامج مساهمات محددة.

47. يجوز تصنيف برنامج الدولة على أنه برنامج مساهمات محددة من قبل جهة مسيطر عليها. مع ذلك، يُعَدُّ افتراض أن برنامج الدولة سيُوصَف على أنه برنامج منافع محددة من قبل الجهة المسيطرة هو افتراض قابل للدحض. عند دحض هذا الافتراض، تتم المحاسبة عن برنامج الدولة على أنه برنامج مساهمات محددة.

المنافع المؤمن عليها

48. **يجوز لجهة أن تدفع أقساط تأمين لتمول برنامج منافع لما بعد انتهاء التوظيف. يجب على الجهة أن تعالج مثل هذا البرنامج على أنه برنامج مساهمات محددة إلا في حال أنه سيكون على الجهة (إما بشكل مباشر، أو غير مباشر بموجب البرنامج) التزام نظامي، أو ضمني إما:**
   أ. **بأن تدفع منافع الموظفين بشكل مباشر عندما يحل أجل استحقاقها؛ أو**
   ب. **بأن تدفع مبالغ إضافية إذا كان المؤمن لا يدفع جميع منافع الموظفين المستقبلية المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة.**

   إذا أبقت الجهة على مثل هذا الالتزام النظامي، أو الضمني، فإنه يجب على الجهة أن تعالج هذا البرنامج على أنه برنامج منافع محددة.

49. لا يلزم أن يكون للمنافع المؤمن عليها بموجب وثيقة تأمين علاقة مباشرة أو تلقائية مع التزام الجهة بمنافع الموظفين. تخضع برامج المنافع لما بعد انتهاء التوظيف، التي تنطوي على وثائق تأمين، لنفس التمييز بين المحاسبة والتمويل مثلها مثل البرامج الممولة الأخرى.

50. عندما تمول جهة التزام منافع لما بعد انتهاء التوظيف من خلال المساهمة في وثيقة تأمين والتي بموجبها ستُبقي الجهة (إما بشكل مباشر، أو غير مباشر بموجب البرنامج، أو من خلال آلية لتحديد الأقساط المستقبلية، أو من خلال علاقة مع طرف ذي علاقة بالمؤمن) على التزامها النظامي، أو الضمني، فإن دفع الأقساط لا يرقى إلى ترتيب مساهمات محددة. يتبع ذلك أن الجهة:
   أ. تحاسب عن وثيقة التأمين المؤهلة على أنها أصل للبرنامج (انظر الفقرة 8)؛ و
   ب. تُثبت وثائق التأمين الأخرى على أنها حقوق في التعويض (عندما تستوفي الوثائق الضوابط الواردة في الفقرة 118).

51. عندما تكون وثيقة تأمين باسم مشارك معين في البرنامج أو مجموعة مشاركين بالبرنامج، وليس على الجهة أي التزام نظامي، أو ضمني بأن تغطي أي خسارة على الوثيقة، فإنه ليس على الجهة التزام بأن تدفع المنافع للموظفين ويتحمل المؤمن وحده المسؤولية عن سداد المنافع. يُعَدُّ دفع أقساط ثابتة بموجب مثل هذه العقود في جوهره تسوية لالتزام منافع الموظفين، وليس استثمارًا للوفاء بالالتزام. بالتالي، لم يعد لدى الجهة أصل أو التزام. بناءً عليه، تتعامل الجهة مع مثل هذه المدفوعات على أنها مساهمات في برنامج مساهمات محددة.

منافع ما بعد انتهاء التوظيف – برامج المساهمات المحددة

52. تتسم المحاسبة عن برامج المساهمات المحددة بالبساطة نظرًا لأن التزام الجهة المعدّة للقوائم المالية يتحدد لكل فترة بالمبالغ التي ستتم المساهمة بها لتلك الفترة. بالتالي، لا يتطلب قياس الالتزام، أو المصروف افتراضات اكتوارية ولا يوجد احتمال لأي مكسب، أو خسارة اكتوارية. علاوة على ذلك، تُقَاس الالتزامات على أساس غير مخصوم، باستثناء عندما لا يُتوقع أن تُسوى – بشكل كامل – قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم خلالها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.

الإثبات والقياس

53. **عندما يقدم موظف خدمة لجهة خلال فترة، فإنه يجب على الجهة أن تثبت المساهمة واجبة السداد لبرنامج المساهمات المحددة في مقابل هذه الخدمة:**
   أ. **على أنها التزام (مصروف مستحق)، بعد طرح أي مساهمة دفعت بالفعل. فإذا كانت المساهمة المدفوعة بالفعل تزيد على المساهمة المستحقة مقابل الخدمة قبل نهاية فترة القوائم المالية، فإنه يجب على الجهة أن تثبت هذه الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدمًا) إلى الحد الذي سوف يؤدي الدفع المسبق، على سبيل المثال، إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية، أو استرداد نقد؛ و**
   ب. **على أنها مصروف، ما لم يتطلب معيار آخر أو يسمح بتضمين المساهمة في تكلفة أصل ما (انظر،**

على سبيل المثال، معيار المحاسبة للقطاع العام 12 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17).

54. **عندما لا يتوقع أن تُسوَّى المساهمات في برنامج مساهمات محددة بشكل كامل قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها، فإنه يجب أن تُخصَم باستخدام معدل الخصم المحدد في الفقرة 85.**

الإفصاح

55. **يجب على الجهة أن تُفصح عن المبلغ المُثبت كمصروف لبرامج المساهمات المحددة.**

56. تفصح الجهة – حيثما يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 20، عن معلومات حول المساهمات في برامج المساهمات المحددة لكبار موظفي الإدارة.

منافع ما بعد انتهاء التوظيف – برامج المنافع المحددة

57. تتسم المحاسبة عن برامج المنافع المحددة بالتعقيد، نظرًا لأن قياس الالتزام والمصروف يتطلب افتراضات اكتوارية، وتوجد إمكانية لحدوث مكاسب وخسائر اكتوارية. علاوة على ذلك، تُقاس الالتزامات على أساس مخصوم، نظرًا لأنها قد تُسوى بعد سنوات عديدة من تقديم الموظفين للخدمة المتعلقة بها.

الإثبات والقياس

58. قد تكون برامج المنافع المحددة غير ممولة، أو قد تكون مُمولة بشكل كامل أو بشكل جزئي من خلال مساهمات جهة ما، وأحيانًا من قبل موظفيها، في جهة، أو صندوق، والذي يكون منفصلًا بشكل نظامي عن الجهة المعدّة للقوائم المالية، وتدفع منه منافع الموظفين. لا يعتمد دفع المنافع الممولة عندما يحل أجل استحقاقها فقط على المركز المالي للصندوق، وأدائه الاستثماري ولكن أيضًا على قدرة الجهة، واستعدادها، على أن تعوض أي عجز في أصول الصندوق. ومن ثم، فإن الجهة تضمن من حيث الجوهر تغطية المخاطر الاكتوارية والاستثمارية المرتبطة بالبرنامج. بالتالي، ليس من الضروري أن يكون المصروف الذي يُثبَت لبرنامج منافع محددة هو مبلغ المساهمة المستحقة للفترة.

59. تنطوي المحاسبة من قبل جهة عن برامج المنافع المحددة على الخطوات التالية:

أ. تحديد العجز أو الفائض. وهذا ينطوي على:

(1) استخدام أسلوب اكتواري، طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة، لإجراء تقدير موثوق للتكلفة النهائية على الجهة للمنافع التي اكتسبها الموظفون في مقابل خدماتهم في الفترات الحالية والسابقة (انظر الفقرات 69-71). يتطلب هذا من الجهة أن تحدد مقدار المنافع التي تُنسب إلى الفترات الحالية والسابقة (انظر الفقرات 72-76)، وأن تُجرى تقديرات (افتراضات اكتوارية) حول المتغيرات الديمغرافية (مثل معدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات)، والمتغيرات المالية (مثل الزيادات المستقبلية في الرواتب والتكاليف الطبية) التي سوف تؤثر على تكلفة المنافع (انظر الفقرات 77-100)؛

(2) خصم تلك المنافع لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات 69-71 و85-88)؛

(3) طرح القيمة العادلة لأي من أصول البرنامج (انظر الفقرات 115-117) من القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة؛

ب. تحديد مبلغ صافي التزام (أصل) المنافع المحددة على أنه مبلغ العجز أو الفائض المُحدد في البند (أ)، مُعدل بأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة 66).

ج. تحديد المبالغ التي ستُثبت ضمن الفائض أو العجز:

(1) تكلفة الخدمة الحالية (انظر الفقرات 72-76).

(2) أي تكلفة لخدمة سابقة والمكسب أو الخسارة نتيجة التسوية (انظر الفقرات 101-114).

(3) صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 125-128).

د. تحديد إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، والتي تثبت ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية، شاملة:
(1) المكاسب والخسائر الاكتوارية (انظر الفقرات 130 و131)؛ و
(2) العائد على أصول البرنامج، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة 132)؛ و
(3) أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة 66)، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي الفائدة على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

وعندما يكون لجهة أكثر من برنامج منافع محددة واحد، فإن الجهة تطبق هذه الإجراءات لكل برنامج ذو أهمية نسبية بشكل منفصل.

.60 **يجب على الجهة أن تحدد صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بانتظام بشكل كافٍ بحيث لا تختلف المبالغ المُثبتة في التقرير بشكل ذي أهمية نسبية عن المبالغ التي ستُحدد في نهاية فترة القوائم المالية.**

.61 يشجع هذا المعيار، ولكن لا يتطلب من، الجهة أن تُشرك اكتواريًا مؤهلًا في قياس جميع التزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف ذو الأهمية النسبية. لأسباب عملية، يجوز للجهة أن تطلب اكتواريًا مؤهلًا لإجراء تقييم مُفصل للالتزام قبل نهاية فترة القوائم المالية. مع ذلك، تُحَدَّث نتائج هذا التقييم بأي معاملات ذات أهمية نسبية وبالتغيرات الأخرى ذات الأهمية النسبية في الظروف (بما في ذلك التغيرات في أسعار السوق وأسعار الفائدة) حتى نهاية فترة القوائم المالية.

.62 في بعض الحالات، قد توفر التقديرات، والمتوسطات، والطرق الحسابية المختصرة قيماً تقريبية موثوقة للعمليات الحسابية المُفصلة الموضحة في هذا المعيار.

المحاسبة عن الالتزام الضمني

.63 **يجب على الجهة المحاسبة، ليس فقط عن التزامها النظامي بموجب الشروط الرسمية لبرنامج منافع محددة، ولكن أيضًا عن أي التزام ضمني ينشأ عن ممارسات الجهة غير الرسمية. ينشأ عن الممارسات غير الرسمية التزام ضمني عندما لا يكون للجهة بديل واقعي سوى أن تدفع منافع الموظفين. وكمثال للالتزام الضمني هو حينما يتسبب تغيير في ممارسات الجهة غير الرسمية في ضرر غير مقبول بعلاقتها مع الموظفين.**

.64 قد تسمح الشروط الرسمية لبرنامج منافع محددة للجهة بأن تُنهي التزامها بموجب البرنامج. مع ذلك، يكون من الصعب عادةً على الجهة أن تُنهي التزامها بموجب برنامج (بدون مدفوعات) إذا كانت ستبقي على الموظفين. بناءً عليه، في ظل غياب دليل على عكس ذلك، تفترض المحاسبة عن منافع ما بعد انتهاء التوظيف أن الجهة التي تتعهد حاليًا بمثل هذه المنافع سوف تستمر في فعل ذلك طوال الفترة المتبقية للموظفين في العمل.

قائمة المركز المالي

.65 **يجب على الجهة أن تثبت صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في قائمة المركز المالي.**

.66 **عندما يكون لدى الجهة فائض في برنامج منافع محددة، فإنه يجب عليها قياس صافي أصل المنافع المحددة على أساس الأقل من بين ما يلي:**
أ. **الفائض في برنامج المنافع المحددة؛ و**
ب. **الحد الأعلى للأصل، والذي يحدد باستخدام معدل الخصم المُحدد في الفقرة 85.**

.67 قد يَنشأ أصل منافع محددة عندما يُمَوَّل برنامج منافع محددة بأكثر مما يجب أو عندما تنشأ مكاسب اكتوارية. وفي مثل هذه الحالات، تثبت الجهة صافي أصل منافع محددة، نظرًا لأن:
أ. الجهة تسيطر على مورد، وهو القدرة على استخدام الفائض لتوليد منافع مستقبلية؛ و

ب. هذه السيطرة هي نتيجة لأحداث سابقة (مساهمات مدفوعة من قبل الجهة وخدمة مقدمة من قبل الموظفين)؛ و

ج. تُتاح المنافع الاقتصادية المستقبلية للجهة في شكل تخفيض في المساهمات المستقبلية، أو استرداد نقد، إما بشكل مباشر للجهة، أو بشكل غير مباشر لبرنامج آخر يواجه عجزًا. الحد الأعلى للأصل هو القيمة الحالية لتلك المنافع المستقبلية.

الإثبات والقياس – القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية

68. قد تتأثر التكلفة النهائية لبرنامج منافع محددة بمتغيرات عديدة، مثل الرواتب النهائية، ومعدل دوران الموظفين ومعدل الوفيات، ومساهمات الموظفين واتجاهات التكاليف الطبية. فالتكلفة النهائية للبرنامج تكون غير مؤكدة، ومن المحتمل أن يستمر عدم التأكد هذا لفترة طويلة من الوقت. لقياس القيمة الحالية لالتزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، فإنه من الضروري:

أ. أن تُطبق طريقة تقييم اكتواري (انظر الفقرات 69-71)؛ و

ب. أن تُنسب المنافع لفترات الخدمة (انظر الفقرات 72-76)؛ و

ج. أن تُوضع افتراضات اكتوارية (انظر الفقرات 77-100).

طريقة التقييم الاكتواري

69. **يجب على الجهة أن تستخدم طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة لتحدد القيمة الحالية لالتزاماتها عن المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة به، وكذلك تكلفة الخدمة السابقة في حال، انطباق ذلك.**

70. تعتبر طريقة وحدة الائتمان المتوقعة (تُعرف أحيانًا بطريقة المنافع المستحقة بالتناسب مع الخدمة، أو بطريقة المنفعة/ سنوات الخدمة) أنه ينشأ عن كل فترة خدمة وحدة إضافية لاستحقاق منفعة (انظر الفقرات 72-76)، وتقيس كل وحدة بشكل منفصل لتنشئ الالتزام النهائي (انظر الفقرات 77-100).

71. تخصم الجهة كامل التزام منافع ما بعد انتهاء التوظيف، حتى ولو كان يُتوقع أن يُسوى جزء من الالتزام قبل اثني عشر شهرًا بعد فترة القوائم المالية.

نسْب المنافع لفترات الخدمة

72. **عند تحديد القيمة الحالية لالتزامات الجهة عن المنافع المحددة وتكلفة الخدمة الحالية المتعلقة بها، وكذلك تكلفة الخدمة السابقة في حال انطباق ذلك، فإنه يجب على الجهة أن تنسب المنافع لفترات الخدمة بموجب معادلة احتساب منافع البرنامج. مع ذلك، إذا كانت ستؤدي خدمة موظف في سنوات تالية إلى مستوى من المنافع أعلى بشكل ذي أهمية نسبية عنه في السنوات السابقة، فإنه يجب على الجهة أن تنسب المنافع على أساس القسط الثابت من:**

أ. **التاريخ الذي تُؤدَّى فيه خدمة من قبل الموظف لأول مرة لمنافع بموجب البرنامج (سواء كانت المنافع مشروطة بخدمة إضافية أم لا) حتى**

ب. **التاريخ الذي سوف تؤدَّى فيه خدمة إضافية من قبل الموظف لمبلغ غير ذو أهمية نسبية من المنافع الإضافية بموجب البرنامج، بخلاف الناتج من زيادات الراتب الإضافية.**

73. تتطلب طريقة ائتمان الوحدة المتوقعة من الجهة أن تنسب المنافع للفترة الحالية (لتحديد تكلفة الخدمة الحالية) وللفترات الحالية والسابقة (لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة) وتنْسب الجهة المنافع للفترات التي ينشأ فيها الالتزام بتقديم منافع ما بعد انتهاء التوظيف. وينشأ هذا الالتزام عندما يقدم الموظفون خدمات في مقابل منافع ما بعد انتهاء التوظيف التي تتوقع الجهة أن تدفعها في فترات التقرير المستقبلية. تسمح الطرق الاكتوارية للجهة بقياس هذا الالتزام بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف لتبرر إثبات الالتزام.

74. تُنشئ خدمة الموظفين التزامًا بموجب برنامج منافع محددة حتى ولو كانت المنافع مشروطة بالتوظيف المستقبلي (وبعبارة أخرى لم تُكتسب). تُنشئ خدمة الموظفين قبل تاريخ الاكتساب التزامًا ضمنيًا، نظرًا

لأنه، في نهاية كل فترة من فترات القوائم المالية التالية، يُخفض مبلغ الخدمة المستقبلية التي يجب على الموظف أن يقدمها قبل أن يصبح مستحقًا للمنفعة. عند قياس التزام المنافع المحددة، تأخذ الجهة في الحسبان احتمال أنه قد لا يستوفي بعض الموظفين أيًا من متطلبات الاكتساب. بالمثل، بالرغم من أن بعض منافع ما بعد انتهاء التوظيف، على سبيل المثال، المنافع الطبية بعد انتهاء التوظيف، تصبح واجبة السداد فقط إذا وقع حدث محدد وهو عندما لم يعد الموظف موظفاً. ينشأ الالتزام عندما يقدم الموظف الخدمة التي سوف توفر استحقاقًا للمنفعة عند وقوع الحدث المحدد. يؤثر احتمال وقوع الحدث المحدد على قياس الالتزام، ولكنه لا يحدد ما إذا كان يوجد الالتزام أم لا.

75. يزداد الالتزام حتى التاريخ الذي سوف لا تؤَدى فيه الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى مبلغ ذو أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ولذلك، تُنسب جميع المنافع للفترات التي تنتهي في ذلك التاريخ، أو قبله. تُنسب المنافع لفترات محاسبية بعينها بموجب معادلة احتساب منافع البرنامج. مع ذلك، إذا كانت خدمة موظف في سنوات تالية سوف تؤدي إلى مستوى من المنافع أعلى بشكل ذي أهمية نسبية عن السنوات السابقة، فإن الجهة تنسب المنافع على أساس القسط الثابت حتى التاريخ الذي سوف لا تؤدَّى فيه الخدمة الإضافية من قبل الموظف إلى مبلغ ذي أهمية نسبية من المنافع الإضافية. ذلك نظرًا لأن خدمة الموظف خلال الفترة بالكامل سوف تؤدي بشكل نهائي إلى منافع عند هذا المستوى الأعلى.

76. عندما يكون مبلغ المنافع نسبة ثابتة من الراتب النهائي لكل سنة خدمة، فإن زيادات الراتب المستقبلية سوف تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام الموجود للخدمة قبل نهاية فترة القوائم المالية، ولكنها لا تُنشئ التزامًا إضافيًا، ومن ثم:
   أ. لغرض الفقرة 72(ب)، لا تؤدي زيادات الراتب إلى منافع إضافية، بالرغم من أن مبلغ المنافع يعتمد على الراتب النهائي؛ و
   ب. يكون مبلغ المنافع المنسوب لكل فترة نسبة ثابتة من الراتب الذي ترتبط به المنفعة.

الافتراضات الاكتوارية

77. يجب أن تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة ومتوافقة بشكل متبادل.

78. تُعد الافتراضات الاكتوارية أفضل تقديرات تضعها الجهة للمتغيرات التي سوف تحدد التكلفة النهائية لتقديم منافع ما بعد انتهاء التوظيف. تتشمل الافتراضات الاكتوارية:
   أ. افتراضات ديموغرافية عن الخصائص المستقبلية للموظفين الحاليين والسابقين (ومن يعولون) المؤهلين للمنافع. تتناول الافتراضات الديموغرافية مسائل، مثل:
      (1) معدل الوفيات (أنظر الفقرات 83 و84)؛ و
      (2) معدلات دوران الموظفين والعجز والتقاعد المبكر؛ و
      (3) نسبة أعضاء البرنامج ومن يعولون الذين سوف يكونون مؤهلين للمنافع؛ و
      (4) نسبة أعضاء البرنامج الذين سوف يختارون كل شكل لخيار الدفع المتاح بموجب شروط البرنامج؛ و
      (5) معدلات المطالبة بموجب البرامج الطبية.
   ب. افتراضات مالية تتناول بنوداً مثل:
      (1) معدل الخصم (انظر الفقرات 85-88)؛ و
      (2) مستويات المنافع، باستثناء أي تكلفة منافع ستؤدَّى من قبل الموظفين، والراتب المستقبلي (انظر الفقرات 89-97)؛ و
      (3) في حالة المنافع الطبية، التكاليف الطبية المستقبلية، بما في ذلك تكاليف التعامل مع المطالبة (أي التكاليف التي ستُتَكَبَّدُ في معالجة المطالبات والفصل فيها، بما في ذلك الأتعاب القانونية وأتعاب خبراء التسوية) (أنظر الفقرات 98-100)؛ و

(4) الضرائب واجبة السداد من قبل البرنامج على المساهمات المتعلقة بالخدمة قبل فترة القوائم المالية، أو على المنافع الناتجة عن تلك الخدمة.

79. تكون الافتراضات الاكتوارية غير متحيزة عندما لا تكون مبالغ فيها، أو متحفظة إلى حد بعيد.

80. تكون الافتراضات الاكتوارية متوافقة بشكل متبادل عندما تعكس العلاقات الاقتصادية بين عوامل مثل التضخم، ومعدلات زيادة الراتب ومعدلات الخصم. على سبيل المثال، فإن جميع الافتراضات التي تعتمد على مستوى تضخم معين (مثل الافتراضات بشأن أسعار الفائدة وزيادات الراتب والمنافع) في أي فترة مستقبلية محددة، تفترض نفس مستوى التضخم في تلك الفترة.

81. تحدد الجهة معدل الخصم والافتراضات المالية الأخرى بقيمة اسمية (مُعلنة)، ما لم تكن التقديرات بقيم حقيقية (معدلة بأثر التضخم) يمكن الاعتماد عليها بشكل أكبر، على سبيل المثال، في اقتصاد ذي تضخم جامح (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 10، التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح)، أو حيثما تكون المنافع مرتبطة بمؤشر ويوجد سوق عميق للسندات المرتبطة بمؤشر لنفس العملة والأجل.

82. **يجب أن تستند الافتراضات المالية إلى توقعات السوق في نهاية فترة القوائم المالية، للفترة التي ستُسوى على مداها الالتزامات.**

الافتراضات الاكتوارية: معدل الوفيات

83. **يجب على الجهة أن تحدد افتراضاتها لمعدل الوفيات بالرجوع إلى أفضل تقديراتها لمعدل وفيات أعضاء البرنامج أثناء التوظيف وبعده.**

84. لتقدير التكلفة النهائية للمنفعة، تأخذ الجهة في الحسبان التغيرات المتوقعة في معدل الوفيات، على سبيل المثال، بتعديل جداول معدل الوفيات الطبيعية بتقديرات الانخفاض في معدل الوفيات.

الافتراضات الاكتوارية – معدل الخصم

85. **يجب أن يعكس المعدل المُستخدم لخصم التزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف (كلاً من المُمولة وغير المُمولة) القيمة الزمنية للنقود. يجب أن تتفق عملة الأداة المالية المختارة لعكس القيمة الزمنية للنقود، وأجلها، مع عملة التزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف، وأجلها المُقدر.**

86. يُعد معدل الخصم أحد الافتراضات الاكتوارية التي يكون لها أثر ذو أهمية نسبية. يعكس معدل الخصم القيمة الزمنية للنقود ولكن لا يعكس المخاطر الاكتوارية، أو الاستثمارية. علاوة على ذلك، لا يعكس معدل الخصم مخاطر الائتمان المتعلقة بجهة محددة والتي يتحملها دائنو الجهة، ولا يعكس مخاطر أنه قد تختلف الخبرة المستقبلية عن الافتراضات الاكتوارية.

87. يعكس معدل الخصم التوقيت المقدر لمدفوعات المنافع. في الواقع العملي، تحقق الجهة ذلك غالبًا من خلال تطبيق متوسط مرجح واحد لمعدل الخصم والذي يعكس التوقيت المُقدر لمدفوعات المنفعة، ومبلغها، والعملة التي ستدفع بها المنافع.

88. تقوم الجهة باتخاذ حكم بشأن ما إذا كان معدل الخصم الذي يعكس القيمة الزمنية للنقود هو أفضل قيمة تقريبية بالرجوع إلى عوائد السوق في نهاية فترة القوائم المالية على السندات الحكومية أو سندات الشركات عالية الجودة أو بأداة مالية أخرى. في بعض الدول، توفر عائدات السوق في نهاية فترة القوائم المالية على السندات الحكومية أفضل تقدير للقيمة الزمنية للنقود. مع ذلك، قد تكون هناك دول لا يكون فيها الأمر كذلك، على سبيل المثال، الدول التي لا يوجد فيها سوق عميق للسندات الحكومية، أو التي لا تعكس فيها عائدات السوق في نهاية فترة القوائم المالية على السندات الحكومية القيمة الزمنية للنقود. في مثل هذه الحالات، تحدد الجهة المعدَّة للقوائم المالية المعدل بطريقة أخرى، مثلًا بالرجوع إلى عوائد السوق على سندات الشركات عالية الجودة. قد تكون هناك أيضًا ظروف لا يوجد فيها سوق عميق للسندات الحكومية

أو سندات الشركات عالية الجودة ذات فترة استحقاق طويلة بما يكفي لتتناسب مع الاستحقاق المقدر لجميع مدفوعات المنفعة. في مثل هذه الظروف، تستخدم الجهة أسعار السوق الحالية للأجل المناسب لخصم المدفوعات قصيرة الأجل، وتقدر معدل الخصم لفترات الاستحقاق الأطول من خلال استقراء معدلات السوق الحالية على طول منحنى العائد. من غير المحتمل أن يكون مجموع القيمة الحالية لالتزام منافع محددة حساسًا بشكل خاص لمعدل الخصم المُطبق على الجزء من المنافع التي تكون واجبة السداد بعد الاستحقاق النهائي للأداة المالية المتاحة مثل السندات الحكومية أو سندات الشركات.

الافتراضات الاكتوارية – الرواتب والمنافع والتكاليف الطبية

89. **يجب على الجهة قياس التزاماتها عن المنافع المحددة على أساس يعكس:**
   أ. **المنافع المحددة في شروط البرنامج (أو الناتجة عن أي التزام ضمني يتجاوز هذه الشروط) في نهاية فترة القوائم المالية؛ و**
   ب. **أي زيادات مستقبلية مُقدّرة في الرواتب والتي تؤثر على المنافع واجبة السداد؛ و**
   ج. **أثر أي قيد على حصة صاحب العمل من تكلفة المنافع المستقبلية؛ و**
   د. **المساهمات من الموظفين، أو من أطراف ثالثة، التي تخفض التكلفة النهائية لهذه المنافع على الجهة؛ و**
   ه. **التغيرات المستقبلية المُقدّرة في مستوى أي منافع تقدمها الدولة والتي تؤثر على المنافع واجبة السداد بموجب برنامج منافع محددة، وذلك إذا، وفقط إذا:**
      (1) **أُقرت هذه التغيرات قبل نهاية فترة القوائم المالية؛ أو**
      (2) **كانت البيانات التاريخية، أو دليل آخر موثوق، تشير إلى أن منافع الدولة هذه سوف تتغير بأسلوب يمكن توقعه. على سبيل المثال، تماشيًا مع التغيرات المستقبلية في المستويات العامة للأسعار، أو المستويات العامة للرواتب.**

90. تعكس الافتراضات الاكتوارية التغييرات في المنافع المستقبلية التي تُحدد في الشروط الرسمية لبرنامج (أو التزام ضمني يتجاوز هذه الشروط) في نهاية فترة القوائم المالية. ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما:
   أ. يكون للجهة تاريخ سابق في زيادة المنافع، على سبيل المثال، لتخفيف آثار التضخم، ولا توجد إشارة على أن هذه الممارسة سوف تتغير في المستقبل؛ أو
   ب. تكون الجهة ملزمة، إما بموجب الشروط الرسمية لبرنامج (أو التزام ضمني يتجاوز هذه الشروط)، أو بموجب تشريع، بأن تستخدم أي فائض في البرنامج لمصلحة المشاركين في البرنامج (أنظر الفقرة 110(ج))؛ أو
   ج. تتنوع المنافع استجابة للأداء المستهدف، أو لضوابط أخرى. على سبيل المثال، قد تنص شروط البرنامج على أنها سوف تدفع منافع مخفضة، أو تطلب مساهمات إضافية من الموظفين عندما تكون أصول البرنامج غير كافية. يعكس قياس الالتزام أفضل تقدير لأثر الأداء المستهدف أو الضوابط الأخرى.

91. لا تعكس الافتراضات الاكتوارية التغييرات في المنافع المستقبلية التي لم تُحدد في الشروط الرسمية للبرنامج (أو التزام ضمني) في نهاية فترة القوائم المالية. سوف ينتج عن مثل هذه التغييرات:
   أ. تكلفة الخدمة السابقة، إلى الحد الذي تُغيّر به منافع الخدمة قبل التغيير؛ و
   ب. تكلفة الخدمة الحالية للفترات بعد التغيير، إلى الحد الذي تُغير به منافع الخدمة بعد التغيير.

92. تأخذ تقديرات زيادات الرواتب المستقبلية في الحسبان التضخم، والأقدمية، والترقية والعوامل الملائمة الأخرى، مثل العرض والطلب في سوق العمل.

93. تقيد بعض برامج المنافع المحددة المساهمات التي تُطَالب الجهة بأن تدفعها. تأخذ التكلفة النهائية للمنافع في الحسبان أثر القيد على المساهمات. يتحدد أثر القيد على المساهمات على مدى الأجلين التاليين أيهما أقصر:
أ. العمر المُقدّر للجهة؛ و
ب. العمر المُقدّر للبرنامج.

94. تتطلب بعض برامج المنافع المحددة من الموظفين، أو أطراف ثالثة، أن يساهموا في تكلفة البرنامج. تخفض المساهمات من قبل الموظفين من تكلفة المنافع على الجهة. تأخذ الجهة في الحسبان ما إذا كانت مساهمات الطرف الثالث تخفض من تكلفة المنافع على الجهة، أو أنها تُعَدُّ حقًّا في التعويض كما هو موضح في الفقرة 118. قد تُحَدد المساهمات من قبل الموظفين، أو أطراف ثالثة، في الشروط الرسمية للبرنامج (أو تنشأ عن التزام ضمني يتجاوز هذه الشروط)، أو أنها تكون اختيارية. تخفض المساهمات الاختيارية من قبل الموظفين أو أطراف ثالثة من تكلفة الخدمة فور دفع هذه المساهمات للبرنامج.

95. إن المساهمات من الموظفين أو أطراف ثالثة والمُحددة في الشروط الرسمية للبرنامج، إما أن تخفض تكلفة الخدمة (عندما تكون مرتبطة بالخدمة)، أو تؤثر على إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (إذا لم تكن مرتبطة بالخدمة). مثال للمساهمات غير المرتبطة بالخدمة هو عندما تُتطلب المساهمات لتخفيض عجز ناشئ عن خسائر في أصول البرنامج، أو خسائر اكتوارية. إذا كانت المساهمات من الموظفين أو أطراف أخرى مرتبطة بالخدمة، فإن هذه المساهمات تخفض تكلفة الخدمة كما يلي:
أ. إذا كان مبلغ المساهمات يعتمد على سنوات الخدمة، فيجب على الجهة أن تَنسب المساهمات لفترات الخدمة باستخدام نفس طريقة النِّسْب المطلوبة وفقًا للفقرة 72 لإجمالي المنافع (أي إما باستخدام معادلة برنامج المساهمة أو طريقة القسط الثابت)؛ أو
ب. إذا كان مبلغ المساهمة مستقلًا عن عدد سنوات الخدمة، يسمح للجهة بإثبات هذه المساهمات كتخفيض في تكلفة الخدمة في الفترة التي تتعلق بها الخدمة المقدمة. تشمل أمثلة المساهمات المستقلة عن عدد سنوات الخدمة تلك التي تكون على هيئة نسبة ثابتة من راتب الموظف، أو مبلغ ثابت طوال فترة الخدمة، أو على أساس عمر الموظف.

توفر فقرة إرشادات التطبيق 13 إرشادات التطبيق ذات العلاقة.

96. بالنسبة للمساهمات من الموظفين أو الأطراف الأخرى المنسوبة لفترات الخدمة وفقًا للفقرة 95(أ)، ينتج عن التغييرات في المساهمات ما يلي:
أ. تكلفة الخدمة الحالية والسابقة (إذا لم تُحدد هذه التغييرات في الشروط الرسمية للبرنامج ولم تنشأ عن التزام ضمني)؛ أو
ب. مكاسب وخسائر اكتوارية (إذا كانت تلك التغييرات محددة في الشروط الرسمية للبرنامج، أو تنشأ عن التزام ضمني).

97. ترتبط بعض منافع ما بعد انتهاء التوظيف بمتغيرات مثل مستوى المنافع التي تستحق للموظف من معاشات الضمان الاجتماعي أو الرعاية الطبية التي تقدمها الدولة. يعكس قياس مثل هذه المنافع أفضل تقدير لمثل هذه المتغيرات، بالاستناد إلى البيانات التاريخية وأدلة أخرى موثوقة.

98. **يجب أن تأخذ الافتراضات حول التكاليف الطبية في الحسبان التغيرات المستقبلية المُقدرة في تكلفة الخدمات الطبية، الناتجة عن كل من التضخم والتغيرات المحددة في التكاليف الطبية.**

99. يتطلب قياس المنافع الطبية لما بعد انتهاء التوظيف افتراضات عن مستوى المطالبات المستقبلية، وتكرارها، وتكلفة الوفاء بهذه المطالبات. تقدر الجهة التكاليف الطبية المستقبلية على أساس البيانات التاريخية حول الخبرة الخاصة بالجهة، وتُلحق عند الضرورة ببيانات تاريخية من الجهات الأخرى، أو

شركات التأمين، أو مقدمي الخدمات الطبية، أو من مصادر أخرى. تأخذ تقديرات التكاليف الطبية المستقبلية في الحسبان أثر التقدم التقني، والتغيرات في أنماط الانتفاع بالرعاية الصحية، أو أنماط تقديمها، والتغيرات في الحالة الصحية للمشاركين في البرنامج.

100. يكون مستوى المطالبات، وتكرارها حساسًا بشكل خاص لعمر الموظفين (ومن يعولون)، وحالتهم الصحية، ونوعهم، وقد يكون حساسًا لعوامل أخرى مثل الموقع الجغرافي. ولذلك، تعدل البيانات التاريخية بمقدار اختلاف المزيج الديمغرافي للمجتمع عن ذلك المُستخدم كأساس للبيانات. تُعدل أيضًا عندما يوجد دليل موثوق بأن هذه الاتجاهات التاريخية لن تستمر.

تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر من التسوية

101. **قبل تحديد تكلفة الخدمة السابقة، أو المكسب، أو الخسارة الناتجة عن التسوية، فإنه يجب على الجهة أن تعيد قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة باستخدام القيمة العادلة الحالية لأصول البرنامج والافتراضات الاكتوارية الحالية (بما في ذلك أسعار الفائدة في السوق الحالي وأسعار السوق الحالية الأخرى) بحيث يعكس المنافع المقدمة بموجب البرنامج قبل تعديل البرنامج، أو تقليصه، أو تسويته.**

102. لا تحتاج الجهة إلى التميز بين تكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تعديل البرنامج، وتكلفة الخدمة السابقة الناتجة عن تقليص، والمكسب، أو الخسارة الناتجة من التسوية إذا حدثت هذه المعاملات معًا. في بعض الحالات، يحدث تعديل البرنامج قبل التسوية، مثلًا عندما تغير الجهة المنافع بموجب البرنامج وتسوى لاحقًا المنافع المُعدلة. في هذه الحالات، تثبت الجهة تكلفة الخدمة السابقة قبل أي مكسب، أو خسارة ناتجة من التسوية.

103. تحدث تسوية مع تعديل برنامج، وتقليصه، إذا تم إنهاء البرنامج مما يؤدي إلى أن يسوى الالتزام ويزول البرنامج من الوجود. بالرغم من ذلك، فإن إنهاء البرنامج لا يعد تسوية عندما يُستبدل البرنامج ببرنامج جديد يُقدم منافع، في الجوهر، هي نفس المنافع.

تكلفة الخدمة السابقة

104. تكلفة الخدمة السابقة هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة والناتج عن تعديل البرنامج، أو تقليصه.

105. **يجب على الجهة أن تثبت تكلفة الخدمة السابقة كمصروف في أول تاريخ من التواريخ التالية:**
   أ. **عندما يحدث تعديل البرنامج، أو تقليصه؛ و**
   ب. **عندما تثبت الجهة تكاليف إعادة الهيكلة المتعلقة بها (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 19)، أو منافع إنهاء التوظيف (انظر الفقرة 168).**

106. يحدث تعديل البرنامج عندما تقدم الجهة برنامج منافع محددة، أو تسحبه، أو تغير المنافع واجبة السداد بموجب برنامج منافع محددة قائمة.

107. يحدث تقليص عندما تخفض الجهة بشكل جوهري عدد الموظفين الذين يشملهم البرنامج. قد ينشأ تقليص عن حدث منفرد، مثل إغلاق مصنع، أو إيقاف عملية، أو إنهاء برنامج، أو تعليقها.

108. قد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما موجبة (عندما تُقَدّم المنافع، أو تُغيّر بحيث تزداد القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة)، أو سالبة (عندما تُسْحَب المنافع، أو تُغيّر بحيث تنخفض القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة).

109. عندما تخفّض الجهة المنافع واجبة السداد بموجب برنامج منافع محددة قائمة، وفي الوقت نفسه تزيد المنافع الأخرى واجبة السداد بموجب البرنامج للموظفين أنفسهم، فإن الجهة تتعامل مع هذا التغير على أنه صافي تغير واحد.

110. يُستثنى من تكلفة الخدمة السابقة:
أ. أثر الفروق بين زيادات الرواتب الفعلية والمُفترضة سابقًا على الالتزام بدفع منافع الخدمة في السنوات السابقة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظرًا لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بالرواتب المتوقعة)؛ و
ب. تقديرات زيادات المعاش التقاعدي الاختيارية بالنقص أو بالزيادة عندما يكون على الجهة التزام ضمني بمنح مثل هذه الزيادات (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظرًا لأن الافتراضات الاكتوارية تسمح بمثل هذه الزيادات)؛ و
ج. تقديرات تحسينات المنافع التي تنتج عن المكاسب الاكتوارية، أو عن العائد على أصول البرنامج، والتي تُثبت في التقرير عندما تكون الجهة ملزمة، إما بموجب الشروط الرسمية للبرنامج (أو التزام ضمني يتجاوز هذه الشروط) أو بموجب تشريع، بأن تستخدم أي فائض في البرنامج لمصلحة المشاركين في البرنامج، حتى ولو لم تُمنَح بعد الزيادة في المنافع رسميًا (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظرًا لأن الزيادة الناتجة في الالتزام هي خسارة اكتوارية (انظر الفقرة 90)؛ و
د. الزيادة في المنافع المُكتسبة (أي المنافع التي لا تكون مشروطة بالتوظيف المستقبلي، انظر الفقرة 74) عندما يستكمل الموظفون متطلبات الاكتساب، في غياب منافع جديدة أو محسنة (لا توجد تكلفة خدمة سابقة نظرًا لأن الجهة أثبتت التكلفة المُقدرة للمنافع على أنها تكلفة خدمة حالية عند تقديم الخدمة).

المكاسب والخسائر من التسوية

111. المكسب، أو الخسارة من التسوية هو الفرق بين:
أ. القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الذي تجري تسويته، كما هو محدد في تاريخ التسوية؛ و
ب. سعر التسوية، بما في ذلك أي أصول للبرنامج حُوِّلتْ، وأي مدفوعات أُجْرِيَت بشكل مباشر من قبل الجهة فيما يتعلق بالتسوية.

112. **يجب على الجهة أن تثبت مكسب أو خسارة من تسوية برنامج منافع محددة عندما تحدث التسوية.**

113. تحدث التسوية عندما تدخل الجهة في معاملة تستبعد جميع الالتزامات النظامية، أو الضمنية الإضافية لجزء، أو لجميع المنافع المقدمة بموجب برنامج منافع محددة (بخلاف سداد منافع الموظفين، أو نيابة عنهم، وفقًا لشروط البرنامج والمُضمنة في الافتراضات الاكتوارية). فعلى سبيل المثال، التحويل لمرة واحدة لالتزامات مهمة على صاحب العمل بموجب البرنامج إلى شركة التأمين من خلال شراء وثيقة تأمين يعتبر تسوية؛ أما دفع نقد كمبلغ إجمالي، بموجب شروط البرنامج، للمشاركين في البرنامج في مقابل حقوقهم في الحصول على منافع معينة بعد انتهاء التوظيف فلا يُعَدُّ تسوية.

114. في بعض الحالات، تقتني الجهة وثيقة تأمين لتمول بعض، أو جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظفين في الفترات الحالية والسابقة. ولا يُعد اقتناء مثل هذه الوثيقة تسوية عندما تحتفظ الجهة بالتزام نظامي، أو ضمني (أنظر الفقرة 48) بدفع مبالغ إضافية عندما لا يدفع المؤمن منافع الموظفين المحددة في وثيقة التأمين. وتتناول الفقرات (118-121) إثبات وقياس حقوق التعويض بموجب وثائق التأمين التي لا تُعد أصولًا للبرنامج.

الإثبات والقياس – أصول البرنامج

القيمة العادلة لأصول البرنامج

115. تُطرح القيمة العادلة لأي أصول لبرنامج من القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة عند تحديد العجز أو الفائض.

116. يُستثنى من أصول البرنامج المساهمات غير المدفوعة التي حل أجل استحقاقها للصندوق من الجهة المعدّة للقوائم المالية، إضافة إلى أي أدوات مالية غير قابلة للتحويل مُصدرة من قبل الجهة ومحتفظ بها من قبل الصندوق. تُخفض أصول البرنامج بأي التزامات على الصندوق والتي لا تتعلق بمنافع الموظفين، على

سبيل المثال، المبالغ الواجبة السداد للدائنين التجاريين وغيرهم والالتزامات الناتجة عن الأدوات المالية المشتقة.

117. حيثما تشتمل أصول البرنامج على وثائق تأمين مؤهلة والتي تُطابق تمامًا مبلغ وتوقيت بعض أو جميع المنافع واجبة السداد بموجب البرنامج، فإن القيمة العادلة لوثائق التأمين هذه تُعَدُّ هي القيمة الحالية المفترضة للالتزامات المتعلقة بها (تكون عرضة لأي تخفيض مطلوب عندما لا يكون من الممكن استرداد المبالغ المستحقة، بموجب وثائق التأمين، بالكامل).

التعويضات

118. **عندما، وفقط عندما يكون من المؤكد عمليا أن طرفًا آخر سوف يعوض الجهة بعض، أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام منافع محددة، فإنه يجب على الجهة أن:**
   أ. **تثبت حقها في التعويض على أنه أصل منفصل. يجب على الجهة قياس الأصل بالقيمة العادلة.**
   ب. **تُفَصل وتثبت التغيرات في القيمة العادلة لحقها في التعويض بالطريقة نفسها كما هي للتغيرات في القيمة العادلة لأصول البرنامج (انظر الفقرتين 126 و128). يمكن أن تثبت مكونات تكلفة المنافع المحددة المثبتة وفقًا للفقرة 122 بالصافي بعد طرح المبالغ المتعلقة بالتغيرات في القيمة الدفترية لحق التعويض.**

119. تكون الجهة أحيانًا قادرة على أن تتطلع إلى طرف آخر، مثل مُؤمِّن، ليدفع جزءًا من، أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام منافع محددة. تُعد وثائق التأمين المؤهلة، كما عُرفت في الفقرة 8، أصولًا للبرنامج. تقوم الجهة بالمحاسبة عن وثائق التأمين المؤهلة بنفس الطريقة التي تتبعها لجميع أصول البرنامج الأخرى ولا تُعد الفقرة 118 ذات صلة (انظر الفقرات 48-51 و117).

120. عندما لا تكون وثيقة التأمين المُحتفظ بها من قبل الجهة وثيقة تأمين مؤهلة، فإن وثيقة التأمين هذه لا تُعد أصلًا للبرنامج. تُعد الفقرة 118 ملائمة لمثل هذه الحالات: تثبت الجهة حقها في التعويض بموجب وثيقة التأمين على أنه أصل منفصل، وليس على أنه تخفيض عند تحديد عجزا أو فائض المنافع المحددة. تتطلب الفقرة 142(ب) من الجهة أن تفصح عن وصف مختصر للعلاقة بين الحق في التعويض والالتزام المتعلق به.

121. عندما ينشأ الحق في التعويض عن وثيقة تأمين أو اتفاقية ملزمة نظامياً والتي تطابق تمامًا مبلغ وتوقيت بعض، أو جميع المنافع واجبة السداد بموجب برنامج منافع محددة، فإن القيمة العادلة للحق في التعويض تُعَدُّ هي القيمة الحالية المفترضة للالتزام المتعلق به (يكون عرضة لأي تخفيض مطلوب عندما لا يكون من الممكن استرداد التعويض بالكامل).

مكونات تكلفة المنافع المحددة

122. **يجب على الجهة أن تثبت مكونات تكلفة المنافع المحددة، باستثناء ما يتطلبه معيار محاسبة للقطاع العام آخر، أو يسمح بتضمينه في تكلفة أصل، كما يلي:**
   أ. **تثبت تكلفة الخدمة (انظر الفقرتين 68-114) ضمن الفائض أو العجز؛ و**
   ب. **يثبت صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 125-128) ضمن الفائض أو العجز؛ و**
   ج. **يثبت إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 129-132) ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

123. تتطلب معايير محاسبة للقطاع العام أخرى تضمين بعض تكاليف منافع الموظفين في تكلفة الأصول، مثل المخزون، والعقارات والآلات والمعدات (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 12 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 17). تتضمن تكاليف أي منافع لما بعد انتهاء التوظيف والمُضمنة في تكلفة مثل هذه الأصول نسبة مناسبة من المكونات الواردة في الفقرة 122.

124. **لا يجوز أن يُعاد تصنيف إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة المُثبتة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى الفائض أو العجز في فترة لاحقة. مع ذلك، يجوز للجهة أن تحول تلك المبالغ المُثبتة في صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى حساب آخر ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.**

صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة

125. **يجب أن يتحدد صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بضرب صافي التزام (أصل) المنافع المحددة في معدل الخصم المحدد في الفقرة 85، كما هما مُحددان في بداية فترة القوائم المالية، مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في صافي التزام (أصل) المنافع المحددة خلال الفترة نتيجة لمدفوعات المساهمة والمنفعة.**

126. يمكن اعتبار صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة بأنه إيراد الفائدة على أصول البرنامج. لقد تناولت الفقرة 66 تكلفة الفائدة على التزام المنافع المحددة والفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل.

127. يُعد إيراد الفائدة على أصول البرنامج مكونًا للعائد على أصول البرنامج، ويتحدد بضرب القيمة العادلة لأصول البرنامج في معدل الخصم المحدد في الفقرة 85، كما هما محددان في بداية فترة القوائم المالية، مع الأخذ في الحسبان أي تغيرات في أصول البرنامج المُحتفظ بها خلال الفترة نتيجة لمدفوعات المساهمة والمنفعة. يُضمن الفرق بين إيراد الفائدة على أصول البرنامج والعائد على أصول البرنامج في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

128. تُعد الفائدة على أثر الحد الأعلى للأصل جزءًا من مجموع التغير الكلي في أثر الحد الأعلى للأصل، وتُحدد بضرب أثر الحد الأعلى للأصل في معدل الخصم المحدد في الفقرة 85، كما هما مُحددان في بداية فترة القوائم المالية. يُضمن الفرق بين هذا المبلغ ومجموع التغيير في أثر الحد الأعلى للأصل في إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.

إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة

129. تشمل إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة:
   أ. المكاسب والخسائر الاكتوارية (انظر الفقرتين 130 و131)؛ و
   ب. العائد على أصول البرنامج (انظر الفقرة 132)، باستثناء المبالغ المُضمّنة في صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة 127)؛ و
   ج. أي تغيير في تأثير الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمّنة في صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرة 128).

130. تنتج المكاسب والخسائر الاكتوارية عن الزيادات أو الانخفاض في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة بسبب التغييرات في الافتراضات الاكتوارية والتعديلات نتيجة الخبرة العملية. تشمل أسباب المكاسب والخسائر الاكتوارية، على سبيل المثال:
   أ. المعدلات المرتفعة، أو المنخفضة بشكل غير متوقع لدوران الموظفين، أو للتقاعد المبكر أو للوفاة، أو للزيادات في الرواتب، أو للمنافع (عندما تشترط الشروط الرسمية أو الضمنية للبرنامج زيادات تضخمية للمنافع)، أو للتكاليف الطبية؛ و
   ب. أثر التغيرات في الافتراضات المتعلقة بخيارات دفع المنافع؛ و
   ج. أثر التغيرات في تقديرات المعدل المستقبلي لدوران الموظفين، أو للتقاعد المبكر، أو للوفاة، أو للزيادات في الرواتب، أو للمنافع (عندما تشترط الشروط الرسمية للبرنامج زيادات تضخمية للمنفعة)، أو للتكاليف الطبية؛ و
   د. أثر التغيرات في معدل الخصم.

131. لا تشمل المكاسب والخسائر الاكتوارية التغيرات في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة بسبب استحداث برنامج منافع محددة، أو تعديلها، أو تقليصها، أو تسويتها، أو التغييرات في المنافع واجبة السداد بموجب برنامج منافع محددة. ينتج عن مثل هذه التغييرات تكلفة خدمة سابقة، أو مكاسب، أو خسائر من التسوية.

132. عند تحديد العائد على أصول البرنامج، تطرح الجهة تكاليف إدارة أصول البرنامج وأي ضريبة واجبة السداد من قبل البرنامج ذاته، بخلاف الضريبة المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس التزام المنافع المحددة (الفقرة 78). لا تُطرح التكاليف الإدارية الأخرى من العائد على أصول البرنامج.

العرض

المقاصة

133. **يجب على الجهة أن تجري مقاصة بين أصل متعلق بأحد البرامج والتزام متعلق ببرنامج آخرعندما، وفقط عندما:**
    أ. **يكون للجهة حق واجب النفاذ نظاماً بأن تستخدم الفائض في أحد البرامج لتسوية التزامات بموجب برنامج آخر؛ و**
    ب. **تنوي الجهة إما أن تسوي الالتزامات على أساس صافي، أو أن تحقق فائضًا في أحد البرامج وتسوي التزامها بموجب البرنامج الآخر في الوقت نفسه.**

134. تتشابه ضوابط المقاصة مع تلك المحددة للأدوات المالية في معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض*.

تمييز المتداول عن غير المتداول

135. تميّز بعض الجهات الأصول والالتزامات المتداولة عن الأصول والالتزامات غير المتداولة. لا يحدد هذا المعيار ما إذا كان يجب على الجهة أن تميّز الأجزاء المتداولة عن غير المتداولة للأصول والالتزامات الناتجة عن منافع ما بعد انتهاء التوظيف.

مكونات تكلفة المنافع المحددة

136. تتطلب الفقرة 122 من الجهة أن تُثبت تكلفة الخدمة وصافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة ضمن الفائض أو العجز. لا يحدد هذا المعيار الكيفية التي يجب بها على الجهة أن تعرض تكلفة الخدمة وصافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة. يجب على الجهة أن تعرض هذه المكونات وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1.

الإفصاح

137. **يجب على الجهة أن تُفصح عن المعلومات التي:**
    أ. **توضح خصائص برامج المنافع المحددة الخاصة بها والمخاطر المرتبطة بها (انظر الفقرة 141)؛**
    ب. **تحدد وتوضح المبالغ الواردة في قوائمها المالية الناتجة عن برامج المنافع المحددة الخاصة بها (انظر الفقرات 142-146)؛ و**
    ج. **تصف كيف يمكن أن تؤثر برامج المنافع المحددة الخاصة بها على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للجهة، وتوقيتها، ودرجة عدم التأكد بشأنها (انظر الفقرات 147-149).**

138. لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 137، يجب على الجهة أن تأخذ في الحسبان جميع ما يلي:
    أ. مستوى التفصيل الضروري لتستوفي متطلبات الإفصاح؛ و
    ب. مدى التأكيد الذي ينبغي إبرازه لكل من المتطلبات المتنوعة؛ و
    ج. مستوى التجميع، أو التفصيل الذي ينبغي القيام به؛ و
    د. ما إذا كان مستخدمو التقرير يحتاجون إلى معلومات إضافية لتقويم المعلومات الكمية المُفصح عنها.

139. عندما تكون الإفصاحات المقدمة وفقًا لمتطلبات هذا المعيار، ومعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى غير كافية لتحقيق الأهداف الواردة في الفقرة 137، فإنه يجب على الجهة أن تُفصح عن المعلومات الإضافية الضرورية لتحقيق تلك الأهداف. فعلى سبيل المثال، يجوز للجهة أن تعرض تحليلًا للقيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة والذي يميّز بين طبيعة هذا الالتزام، وخصائصه، ومخاطره. يمكن أن يميز مثل هذا الإفصاح:
   أ. بين المبالغ المستحقة للأعضاء الفاعلين، والأعضاء المؤجلين، وأصحاب المعاشات التقاعدية.
   ب. بين المنافع المكتسبة، والمنافع المستحقة ولكنها ليست منافع مكتسبة.
   ج. بين المنافع المشروطة، والمبالغ التي تنسب إلى زيادة الرواتب المستقبلية، والمنافع الأخرى.

140. يجب على الجهة أن تقدر ما إذا كان ينبغي أن تفصل جميع الإفصاحات، أو بعضها لتمييز البرامج، أو مجموعات من البرامج التي لها مخاطر مختلفة بشكل ذي أهمية نسبية. على سبيل المثال، يجوز للجهة أن تفصل الإفصاح عن البرامج بحيث تظهر واحدة، أو أكثر من الخصائص التالية:
   أ. مواقع جغرافية مختلفة.
   ب. خصائص مختلفة مثل برامج راتب المعاش التقاعدي الثابت، أو برامج راتب المعاش التقاعدي النهائي، أو البرامج الطبية لما بعد انتهاء التوظيف.
   ج. بيئات تنظيمية مختلفة.
   د. قطاعات تقرير مختلفة.
   ه. ترتيبات تمويل مختلفة (مثل، غير الممولة بشكل كلي، أو ممولة بشكل كلي، أو بشكل جزئي).

خصائص برامج المنافع المحددة والمخاطر المرتبطة بها

141. يجب على الجهة أن تُفصح عن:
   أ. معلومات عن برامج المنافع المحددة الخاصة بها، بما في ذلك:
      (1) طبيعة المنافع المُقدمة بموجب البرنامج (مثل، برنامج المنافع المحددة على أساس الراتب النهائي، أو البرنامج على أساس المساهمة مع ضمان).
      (2) وصف الإطار التنظيمي الذي يعمل في ظله البرنامج، على سبيل المثال، مستوى الحد الأدنى من متطلبات التمويل، وأي أثر للإطار التنظيمي على البرنامج، مثل الحد الأعلى للأصل (انظر الفقرة 66).
      (3) وصف أي مسؤوليات أخرى للجهة عن حوكمة البرنامج، على سبيل المثال، مسؤوليات أمناء أو مسؤوليات إدارة البرنامج.
   ب. وصف للمخاطر التي يُعَرِّض البرنامج الجهة لها، مع التركيز على أي مخاطر غير عادية خاصة بالجهة ذاتها أو خاصة بالبرنامج ذاته، وعلى أي تركيزات مهمة للمخاطر. على سبيل المثال، عندما تُستثمَر أصول البرنامج بشكل أساسي في فئة واحدة من الاستثمارات، على سبيل المثال العقارات، فإن البرنامج قد يعرض الجهة لتركيز مخاطر أسعار السوق العقارية.
   ج. وصف لأي تعديلات، تقليصات وتسويات للبرنامج.
   د. الأساس الذي يُحَدَّد بموجبه معدل الخصم.

توضيح للمبالغ الواردة في القوائم المالية

142. يجب على الجهة أن تقدم مطابقة بين الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي لكل مما يلي، في حال انطباق ذلك:
   أ. صافي التزام (أصل)، المنافع المحددة، مبيناً مطابقات منفصلة لكل مما يلي:
      (1) أصول البرنامج.
      (2) القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة.
      (3) أثر الحد الأعلى للأصل.

ب. أي حقوق في التعويض. يجب على الجهة أيضًا أن تصف العلاقة بين أي حق في التعويض والالتزام المتعلق به.

143. يجب أن تظهر كل مطابقة واردة في الفقرة 142 كلاً مما يلي، في حال انطباق ذلك:

أ. تكلفة الخدمة الحالية.

ب. إيراد الفائدة أو مصروف الفائدة.

ج. إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، مبينة بشكل منفصل:

(1) العائد على أصول البرنامج، باستثناء المبالغ المُضمنة في الفائدة في البند (ب).

(2) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناتجة عن التغييرات في الافتراضات الديمغرافية (انظر الفقرة 78 (أ)).

(3) المكاسب والخسائر الاكتوارية الناتجة عن التغييرات في الافتراضات المالية (انظر الفقرة 78 (ب)).

(4) التغييرات في أثر تقييد صافي أصل منافع محددة بالحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمنة في الفائدة في البند (ب). يجب على الجهة أن تُفصح أيضًا عن الكيفية التي حددت بها الحد الأقصى للمنافع الاقتصادية المتاحة، أي ما إذا كانت هذه المنافع ستكون في شكل مبالغ مُستردة، أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية، أو مزيج منهما.

د. تكلفة الخدمة السابقة والمكاسب والخسائر الناتجة عن التسويات. كما هو مسموح به بموجب الفقرة 102، لا يلزم التمييز بين تكلفة الخدمة السابقة عن المكاسب والخسائر الناتجة عن التسويات عندما تحدث معًا.

هـ. أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

و. المساهمات في البرنامج، تظهر، بشكل منفصل، بين تلك التي يقدمها صاحب العمل وتلك التي يقدمها المشاركون في البرنامج.

ز. المدفوعات من البرنامج، مبينة بشكل منفصل المبلغ المسدد فيما يتعلق بالتسويات.

ح. آثار تجميع واستبعاد العمليات في القطاع العام.

144. يجب على الجهة أن تفصل القيمة العادلة لأصول البرنامج إلى فئات تميز طبيعة هذه الأصول عن مخاطرها، وتصنف بشكل فرعي كل فئة لأصول البرنامج إلى تلك التي لها سعر سوق معلن في سوق نشطة، وتلك التي ليس لها مثل هذا السعر. على سبيل المثال، ومع الأخذ في الحسبان مستوى الإفصاح الموضح في الفقرة 138، يمكن للجهة أن تميز بين:

أ. النقد ومُعادِلات النقد؛ و

ب. أدوات الملكية (مُفصّلة بحسب نوع الصناعة، وحجم الشركة، والموقع الجغرافي، إلخ)؛ و

ج. أدوات الدين (مُفصّلة بحسب المُصدر، وجودة الائتمان، والموقع الجغرافي، إلخ)؛ و

د. العقارات (مُفصّلة بحسب الموقع الجغرافي، إلخ)؛ و

هـ. المشتقات (مُفصّلة بحسب نوع المخاطر التي يتحوط لها العقد، على سبيل المثال، عقود سعر الفائدة، وعقود صرف العملات الأجنبية، وعقود حقوق الملكية، وعقود الائتمان، والمقايضات طويلة الأجل، وغيرها)؛ و

و. الصناديق الاستثمارية (مُفصلة بحسب نوع الصندوق)؛ و

ز. الأوراق المالية المضمونة بأصول؛ و

ح. الديون المهيكلة.

145. يجب على الجهة أن تُفصح عن القيمة العادلة للأدوات المالية القابلة للتحويل الخاصة بالجهة والمحتفظ بها كأصول للبرنامج، والقيمة العادلة لأصول البرنامج التي هي عقارات تشغلها الجهة، أو أي أصول أخرى مُستخدمة من قبل الجهة.

146. يجب على الجهة أن تُفصح عن الافتراضات الاكتوارية المهمة المستخدمة عند تحديد القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة (انظر الفقرة 78). يجب أن يكون مثل هذا الإفصاح في شكل قيم مطلقة (مثلًا، كنسبة مئوية مطلقة، وليس فقط كهامش بين نسب مئوية مختلفة ومتغيرات أخرى). عندما تقدم الجهة إفصاحات إجمالية لمجموعة من البرامج، فإنه يجب عليها أن توفر مثل هذه الإفصاحات في شكل متوسطات مرجحة، أو نطاقات ضيقة نسبيًا.

مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية، وتوقيتها، ودرجة عدم التأكد التي تصاحبها

147. يجب على الجهة أن تُفصح عما يلي:
- أ. تحليل حساسية لكل افتراض اكتواري مهم (مثل المُفصح عنه بموجب الفقرة 146) كما في نهاية فترة القوائم المالية، مبيِّنًا كيف كان سيتأثر التزام المنافع المحددة بالتغيرات في الافتراض الاكتواري ذي الصلة، والتي كانت ممكنة بشكل معقول في ذلك التاريخ.
- ب. الطرق والافتراضات المستخدمة في إجراء تحليلات الحساسية المطلوبة بموجب البند (أ) وحدود تلك الطرق.
- ج. التغييرات من الفترة السابقة في الطرق والافتراضات المستخدمة في إجراء تحليلات الحساسية، وأسباب مثل هذه التغييرات.

148. يجب على الجهة أن تُفصح عن وصف لأي استراتيجيات، مُستخدمة من قبل البرنامج، أو الجهة، لمقابلة الأصول بالالتزامات، بما في ذلك استخدام الدفعات السنوية وغيرها من الطرق، مثل المقايضات طويلة الأجل، لإدارة المخاطر.

149. لتوفير دلالة على أثر برنامج المنافع المحددة على التدفقات النقدية المستقبلية للجهة، فإنه يجب على الجهة أن تُفصح عن:
- أ. وصف لأي ترتيبات تمويل وسياسة التمويل التي تؤثر على المساهمات المستقبلية.
- ب. المساهمات المتوقعة في البرنامج لفترة القوائم المالية التالية.
- ج. معلومات عن أجل استحقاق التزام المنافع المحددة. سيشمل ذلك المتوسط المرجح لمدة التزام المنافع المحددة وقد يشمل معلومات أخرى عن توزيع توقيت مدفوعات المنافع، مثل تحليل استحقاق مدفوعات المنافع.

برامج أصحاب العمل المتعددين

150. عندما تشارك جهة ما في برنامج منافع محددة لأصحاب عمل متعددين، فإنه يجب عليها أن تفصح عن:
- أ. وصف لترتيبات التمويل، بما في ذلك الطريقة المستخدمة لتحديد معدل مساهمات الجهة وأي حد أدنى لمتطلبات التمويل.
- ب. وصف مدى المسؤولية النظامية للجهة في البرنامج عن التزامات الجهات الأخرى بموجب أحكام وشروط البرنامج لأصحاب العمل المتعددين.
- ج. وصف أي تخصيص متفق عليه للعجز أو الفائض عند:
  - (1) إنهاء البرنامج؛ أو
  - (2) انسحاب الجهة من البرنامج.
- د. عندما تقوم الجهة بالمحاسبة عن ذلك البرنامج على أنه برنامج مساهمات محددة وفقًا للفقرة 34، فإنه يجب عليها أن تُفصح عما يلي، إضافة إلى المعلومات المطلوبة بموجب البنود (أ) – (ج) وبدلًا من المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات 141-149:
  - (1) حقيقة أن البرنامج هو برنامج منافع محددة.
  - (2) سبب عدم وجود معلومات متاحة كافية تمكن الجهة من المحاسبة عن البرنامج على أنه برنامج منافع محددة.
  - (3) المساهمات المتوقعة في البرنامج لفترة القوائم المالية التالية.

(4) معلومات عن أي عجز أو فائض في البرنامج والذي قد يؤثر على مبلغ المساهمات المستقبلية، بما في ذلك الأساس المستخدم لتحديد هذا العجز أو الفائض والآثار إن وجدت، على الجهة.

(5) إشارة لمستوى مشاركة الجهة في البرنامج مُقارنة بالجهات المشاركة الأخرى. من أمثلة المقاييس التي قد توفر مثل هذه الإشارة نسبة مجموع مساهمات الجهة في البرنامج، أو نسبة مجموع عدد الأعضاء الفعليين، والأعضاء المتقاعدين، والأعضاء السابقين الذين يحق لهم الحصول على منافع، إذا كانت هذه المعلومات متاحة.

برامج المنافع المحددة التي تقسم المخاطر بين الجهات تحت سيطرة جهة واحدة

151. عندما تشارك جهة في برنامج منافع محددة يقسم المخاطر بين جهات تحت سيطرة جهة واحدة، فإنه يجب عليها أن تُفصح عن:

أ. الاتفاق التعاقدي، أو السياسة المعلنة لتحميل صافي تكلفة المنافع المحددة، أو حقيقة أنه لا توجد مثل هذه السياسة.

ب. سياسة تحديد المساهمة التي ينبغي أن تسددها الجهة.

ج. جميع المعلومات عن البرنامج ككل والمطلوبة بموجب الفقرات 137-149، وذلك عندما تقوم الجهة بالمحاسبة عن تخصيص صافي تكلفة المنافع المحددة كما هو مُوضح في الفقرة 41.

د. جميع المعلومات عن البرنامج ككل والمطلوبة بموجب الفقرات 137-139، و141، و144-146، و149(أ) و(ب)، وذلك عندما تقوم الجهة بالمحاسبة عن المساهمة واجبة السداد للفترة كما هو موضح في الفقرة 41.

152. يمكن الإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 151(ج) وَ(د) من خلال الإشارة المرجعية إلى إفصاحات في القوائم المالية لمجموعة أخرى من الجهات عندما:

أ. تحدد القوائم المالية لمجموعة الجهات تلك وتُفصح بشكل منفصل عن المعلومات المطلوبة عن البرنامج؛ و

ب. تتاح القوائم المالية لمجموعة الجهات تلك لمستخدمي القوائم المالية بنفس ترتيبات إتاحة القوائم المالية للجهة، وفي نفس وقت إتاحة القوائم المالية للجهة أو قبله.

متطلبات الإفصاح الواردة في معايير المحاسبة للقطع العام الأخرى

153. عندما يكون مطلوبًا بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 20، تُفصح الجهة عن معلومات حول:
    أ. معاملات مع الأطراف ذوي علاقة مع برامج المنافع لما بعد انتهاء التوظيف؛ و
    ب. منافع ما بعد انتهاء التوظيف لكبار موظفي الإدارة.

154. عندما يكون مطلوبًا بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 19، تُفصح الجهة عن معلومات حول الالتزامات المحتملة الناتجة عن التزامات منافع ما بعد انتهاء التوظيف.

منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى

155. تشمل منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى بنودًا مثل ما يلي، وذلك عندما لا يُتوقع أن تُسوى بشكل كامل قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها:
    أ. الإجازات مدفوعة الأجر طويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة، أو إجازة التفرغ العلمي؛ و
    ب. منافع اليوبيل أو منافع خدمة طويلة أخرى؛ و
    ج. منافع العجز طويلة الأجل؛ و
    د. المشاركة في الربح والمكافآت؛ و
    ه. المكافآت المؤجلة؛ و
    و. التعويض الذي تدفعه الجهة إلى أن يحصل الفرد على وظيفة جديدة.

156. لا يخضع قياس منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى لدرجة عدم التأكد نفسها التي يخضع لها قياس منافع ما بعد انتهاء التوظيف. لهذا السبب، يتطلب هذا المعيار طريقة مبسطة للمحاسبة عن منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى. على العكس من المحاسبة المطلوبة عن المنافع لما بعد انتهاء التوظيف، فإن هذه الطريقة لا تُثبت إعادة القياس ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

157. يتضمن هذا المعيار افتراضًا قابلًا للدحض بأن مدفوعات العجز طويل الأجل لا تخضع عادة لنفس الدرجة من عدم التأكد التي يخضع لها قياس منافع ما بعد انتهاء التوظيف. عندما يتم دحض هذا الافتراض، تنظر الجهة فيما إذا كان ينبغي المحاسبة عن بعض أو جميع مدفوعات العجز على المدى الطويل وفقًا للفقرات 57-154.

الإثبات والقياس

158. **عند إثبات وقياس الفائض والعجز في برنامج آخر لمنافع موظفين طويلة الأجل، فإنه يجب على الجهة أن تطبق الفقرات 58-100 و115-117. يجب على الجهة أن تُطبّق الفقرات 118-121 عند إثبات وقياس أي حق في التعويض.**

159. **بالنسبة لمنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، فإنه يجب إثبات صافي المبلغ في الفائض أو العجز، باستثناء ذلك المبلغ الذي يتطلب، أو يسمح معيار محاسبة للقطاع العام آخر بتضمينه في تكلفة أصل:**
    أ. تكلفة الخدمة (انظر الفقرات 68-114)؛ و
    ب. صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 125-128)؛ و
    ج. إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة (انظر الفقرات 129-132).

160. شكل آخر لمنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى هو منافع العجز الطويلة الأجل. فعندما يعتمد مستوى المنافع على طول الخدمة، فإن التزامًا ينشأ عندما تُقدم الخدمة. يعكس قياس هذا الالتزام احتمال أن الدفع سوف يكون مطلوبًا، وطول المدة المتوقع أن يتم عنها الدفع. عندما يكون مستوى المنافع هو نفسه لأي موظف عاجز بغض النظر عن سنوات الخدمة، فإن التكلفة المتوقعة لتلك المنافع تُثبت عندما يقع الحدث الذي يسبب عجزًا طويل الأجل.

الإفصاح

161. بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، قد تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى إفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 20 إفصاحات عن منافع الموظفين لكبار موظفي الإدارة. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 الإفصاح عن مصروف منافع الموظفين.

منافع إنهاء التوظيف

162. يتناول هذا المعيار منافع إنهاء التوظيف بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى، نظرًا لأن الحدث الذي ينشأ عنه الالتزام هو إنهاء التوظيف وليس خدمة الموظفين. تنتج منافع إنهاء التوظيف إما من قرار الجهة بإنهاء التوظيف، أو من قرار الموظف بقبول عرض الجهة لمنافع في مقابل إنهاء التوظيف.

163. لا تشمل منافع إنهاء التوظيف منافع الموظفين الناتجة عن إنهاء التوظيف بناءً على طلب الموظف دون عرض من الجهة، أو نتيجة متطلبات التقاعد الإلزامية، نظرًا لأن تلك المنافع هي منافع لما بعد انتهاء التوظيف. تقدم بعض الجهات مستوى أقل من المنافع لإنهاء التوظيف بناء على طلب الموظف (والتي في جوهرها منافع لما بعد انتهاء التوظيف) مقارنة بإنهاء التوظيف بناءً على طلب الجهة. يكون الفرق بين المنافع المقدمة لإنهاء التوظيف بناءً على طلب الموظف والمنافع الأعلى المُقدمة بناء على طلب الجهة هو منافع إنهاء التوظيف.

164. لا يحدد شكل منافع الموظفين ما إذا كانت مُقدمة مقابل خدمة، أو مقابل إنهاء توظيف الموظف. تدفع منافع إنهاء التوظيف عادة كمبلغ إجمالي مقطوع، ولكنها تشمل أيضًا في بعض الأحيان:

أ. تحسين لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف، إما بشكل مباشر من خلال برنامج منافع الموظفين، أو بشكل غير مباشر.

ب. راتب حتى نهاية فترة إشعار محددة، إذا لم يعد الموظف يقدم خدمة أخرى توفر منافع اقتصادية للجهة.

165. تشمل المؤشرات على أن منافع الموظفين تقدم في مقابل خدمات ما يلي:

أ. أن تكون المنافع مشروطة بتقديم خدمة مستقبلية (بما في ذلك المنافع التي تزداد عندما تُقدم خدمة إضافية).

ب. أن تُقدم المنافع وفقًا لشروط برنامج منافع الموظفين.

166. تقدم بعض منافع إنهاء التوظيف وفقًا لشروط برنامج قائم لمنافع الموظفين. فعلى سبيل المثال، قد تُحدد بموجب تشريع، أو عقد توظيف، أو اتفاق مع اللجنة العمالية، أو قد تكون ضمنيًا نتيجة لممارسة سابقة لصاحب العمل بتقديم منافع مشابهة. كمثال آخر، عندما تقدم الجهة عرضًا بمنافع متاحة لأكثر من فترة قصيرة، أو وجود أكثر من فترة قصيرة بين العرض والتاريخ المتوقع للإنهاء الفعلي للتوظيف، فإن الجهة تأخذ في الحسبان ما إذا كانت قد وضعت برنامج جديد لمنافع الموظفين وبالتالي ما إذا كانت المنافع المُقدمة بموجب ذلك البرنامج هي منافع إنهاء التوظيف أو منافع لما بعد انتهاء التوظيف. تكون المنافع المُقدمة وفقًا لأحكام برنامج منافع الموظفين هي منافع إنهاء التوظيف عندما تنتج عن قرار الجهة بإنهاء توظيف الموظف ولا تكون أيضًا مشروطة بتقديم خدمة مستقبلية.

167. تُقدم بعض منافع الموظفين بغض النظر عن سبب مغادرة الموظف. يكون دفع مثل هذه المنافع مؤكدًا (رهنًا بأي متطلبات اكتساب، أو متطلبات حد أدنى للخدمة) إلا أن توقيت دفعها يكون غير مؤكد. بالرغم من أن مثل هذه المنافع تُوصف في بعض الدول على أنها تعويضات إنهاء الخدمة، أو مكافآت نهاية خدمة، فإنها تُعد منافع لما بعد انتهاء التوظيف وليست منافع إنهاء التوظيف، وتقوم الجهة بالمحاسبة عنها على أنها منافع لما بعد انتهاء التوظيف.

الإثبات

168. **يجب على الجهة أن تُثبت التزامًا، ومصروفًا لمنافع إنهاء التوظيف في أي من التواريخ التالية أيهما يحدث أولًا:**
   أ. **عندما لا تَعد الجهة قادرة على سحب عرض هذه المنافع؛ و**
   ب. **عندما تُثبت الجهة تكاليف لإعادة هيكلة، والتي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 19 وتنطوي على دفع منافع إنهاء التوظيف.**

169. بالنسبة لمنافع إنهاء التوظيف واجبة السداد نتيجة لقرار الموظف بقبول عرض المنافع في مقابل إنهاء التوظيف، يكون الوقت الذي لا تُعَدُّ فيه الجهة قادرة على سحب عرض منافع إنهاء التوظيف هو الأبكر من بين:
   أ. عندما يقبل الموظف العرض؛ و
   ب. عندما يسري قيد (مثل، متطلب نظامي، أو تنظيمي، أو تعاقدي، أو أي قيد آخر) على قدرة الجهة على سحب العرض. هذا سيكون عندما يقدم العرض، إذا وجد القيد في وقت العرض.

170. بالنسبة لمنافع إنهاء التوظيف واجبة السداد نتيجة قرار الجهة بإنهاء توظيف الموظفين، لا تُعد الجهة قادرة على سحب العرض عندما تبلغ الموظفين المتأثرين ببرنامج لإنهاء الخدمة يستوفي جميع الضوابط التالية:
   أ. تشير التصرفات المطلوبة لاستكمال البرنامج أنه من غير المحتمل أن تُجرَى تغيرات مهمة.
   ب. يحدد البرنامج عدد الموظفين الذين سيُنْهَى توظيفهم، وتصنيفات وظائفهم ومواقعهم (ولكن لا يلزم أن يحدد البرنامج كل موظف بعينه) والتاريخ المتوقع لإنجازه.
   ج. يحدد البرنامج منافع إنهاء التوظيف التي سيحصل عليها الموظفون بتفصيل كاف بحيث يستطيع الموظفون تحديد نوع ومبلغ المنافع التي سيحصلون عليها عند إنهاء توظيفهم.

171. عندما تُثبت الجهة منافع إنهاء التوظيف، فإنه قد يتعين عليها أيضًا المحاسبة عن تعديل أو تقليص المنافع الأخرى للموظفين (انظر الفقرة 105).

القياس

172. **يجب على الجهة قياس منافع إنهاء التوظيف عند الإثبات الأولي، ويجب عليها أيضًا قياس واثبات التغيرات اللاحقة، وفقًا لطبيعة منافع الموظفين، شريطة أنه عندما تكون منافع إنهاء التوظيف تحسينًا لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف، فإنه يجب على الجهة أن تُطبّق متطلبات منافع ما بعد انتهاء التوظيف. خلافًا لذلك:**
   أ. **عندما يُتوقع أن تُسوى منافع إنهاء التوظيف بشكل كلي قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي تثبت فيها منافع إنهاء التوظيف، فإنه يجب على الجهة أن تُطبّق متطلبات منافع الموظفين قصيرة الأجل.**
   ب. **عندما لا يُتوقع أن تُسوى منافع إنهاء التوظيف، بشكل كلي قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية، فإنه يجب على الجهة أن تُطبّق متطلبات منافع الموظفين طويلة الأجل.**

173. نظرًا لأن منافع إنهاء التوظيف لا تُقدم في مقابل خدمة، فإن الفقرات 72-76 المتعلقة بنسب المنافع لفترات الخدمة تكون غير ذات صلة.

الإفصاح

174. بالرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب إفصاحات محددة عن منافع إنهاء التوظيف، فإن معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى قد تتطلب إفصاحات. فعلى سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 20 إفصاحات عن منافع الموظفين لكبار موظفي الإدارة. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إفصاحًا عن مصروف منافع الموظفين.

أحكام انتقالية

175. **يجب على الجهة أن تطبق هذا المعيار بأثر رجعي وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*، باستثناء أنه:**
    أ. لا يلزم الجهة أن تعدّل القيمة الدفترية للأصول خارج نطاق هذا المعيار للتغييرات في تكاليف منافع الموظفين التي ضُمّنت في القيمة الدفترية قبل تاريخ التطبيق الأولي. يكون تاريخ التطبيق الأولي هو بداية أبكر فترة سابقة معروضة في أول قوائم مالية تُطبّق عليها الجهة هذا المعيار.
    ب. في القوائم المالية للفترات التي تبدأ قبل ....، لا يلزم الجهة أن تعرض معلومات مقارنة للإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 141 عن حساسية التزام المنافع المحددة.

تاريخ السريان

176. **يجب على الجهة أن تُطبّق هذا المعيار على القوائم المالية السنوية التي تغطي فترات تبدأ في أو بعد .... ويُشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت جهة هذا المعيار على فترة تبدأ قبل ………، يجب أن تُفصح عن تلك الحقيقة.**

177. عندما تُطبق الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، على النحو المُعَرَّف في معيار المحاسبة للقطاع العام 33، تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، لأغراض التقرير المالي بعد تاريخ سريان هذا المعيار، فإن هذا المعيار ينطبق على القوائم المالية السنوية للجهة التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.

سحب واستبدال معيار المحاسبة للقطاع العام 25 (2008)

178. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 39].

معيار المحاسبة للقطاع العام 40

"تجميع العمليات في القطاع العام"

الفهرس

تقديم ورد معيار

المحاسبة للقطاع العام 40 "تجميع العمليات في القطاع العام" في الفقرات 1-134. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 40 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، و"إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام". ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء" أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 40 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 40 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالمعيار.
تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. هدف هذا المعيار هو تحسين الملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للمقارنة للمعلومات التي توفرها جهة معدة للقوائم المالية في قوائمها المالية عن تجميع عمليات في القطاع العام وآثاره. ولتحقيق ذلك، يضع هذا المعيار مبادئ ومتطلبات تتعلق بكيف:

أ. تصنف الجهة المعدة للقوائم المالية تجميع عمليات في القطاع العام على أنه دمج أو استحواذ؛ و
ب. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإثبات وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الدمج، في قوائمها المالية؛ و
ج. تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإثبات وقياس عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية والتسويات الأخرى المثبتة في الدمج؛ و
د. تقوم الجهة المستحوذة بإثبات وقياس الأصول المستحوذ عليها القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في عملية الجهة المستحوذ عليها، في قوائمها المالية؛ و
ه. تثبت وتقيس الجهة المستحوذة الشهرة المستحوذ عليها أو المكسب أو الخسارة الناتجة عن الاستحواذ؛ و
و. تُحدد الجهة المعدة للقوائم المالية ماهية المعلومات التي تُفصح عنها لتمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم طبيعة تجميع عمليات في القطاع العام وآثاره المالية.

النطاق

2. **يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي أن تطبق هذا المعيار في المحاسبة عن تجميع العمليات في القطاع العام.**

3. **ينطبق هذا المعيار على معاملة أو حدث آخر يستوفي تعريف تجميع عمليات في القطاع العام. ولا ينطبق هذا المعيار على:**

أ. المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه.
ب. استحواذ أو استلام أصل أو مجموعة أصول (وأي التزامات ذات صلة) لا تشكل عملية. وفي مثل هذه الحالات، تقوم الجهة المستحوذة بتحديد وإثبات الأصول الفردية القابلة للتحديد المقتناة أو المستلمة (بما في ذلك تلك الأصول التي تستوفي تعريف وضوابط إثبات الأصول غير الملموسة في معيار المحاسبة للقطاع العام 31، *الأصول غير الملموسة*) والالتزامات التي تم تحملها. مثل هذه المعاملة أو الحدث لا يؤدي إلى شهرة.
ج. تحمل التزام أو مجموعة من الالتزامات التي لا تشكل عملية. وفي مثل هذه الحالات، تحدد وتثبت الجهة الالتزامات الفردية التي تم تحملها.

4. **لا تنطبق متطلبات هذا المعيار على الاستحواذ من قبل الجهة الاستثمارية، كما هو محدد في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*، على استثمار في جهة مسيطر عليها يُتطلب أن يُقاس بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.**

تعريفات

5. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:**

<u>تجميع عمليات في القطاع العام</u> هو جمع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة.

تعريفات عامة تتعلق بجميع حالات تجميع العمليات في القطاع العام
لأغراض هذا المعيار، تُستخدم <u>حصص حقوق الملكية</u> على نطاق واسع لتعني حصص الملكية للجهات المملوكة للمستثمرين وحصص الملاك أو الأعضاء أو المشاركين في الجهات التعاونية.
ويمكن أن يكون الأصل قابل للتحديد إذا كان:

أ. قابلاً للفصل، أي يمكن فصله أو إبعاده عن الجهة وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو استبداله، سواء بشكل فردي أم مع ترتيب ملزم ذي صلة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت الجهة تعتزم القيام بذلك؛ أو

ب. ناشئ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك الحقوق المترتبة على عقود أو الحقوق النظامية الأخرى)، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو يمكن فصلها عن الجهة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى.

الجهة التعاونية هي جهة، بخلاف الجهة التي يملكها مستثمرون، والتي تقدم توزيعات أرباح أو تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى مباشرة إلى ملاكها أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، تعتبر شركة تأمين مشتركة، واتحاد ائتمان، وجمعية تعاونية، كلها جهات تعاونية.

العملية هي مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة، التي يمكن القيام بها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف الجهة عن طريق توفير السلع و/أو الخدمات.

ولأغراض هذا المعيار، يستخدم لفظ **الملاك** بشكل عام ليشمل أي جهة لديها حصص ملكية قابلة للقياس في عملية ما. ويشمل ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، أصحاب حقوق الملكية للجهات المملوكة لمستثمرين وملاك أو أعضاء في، أو مشاركين في الجهات التعاونية.

تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة هو تجميع عمليات في القطاع العام تكون فيها جميع الجهات أو العمليات المعنية مسيطر عليها في النهاية من قبل الجهة نفسها قبل وبعد تجميع عمليات في القطاع العام.

تعريفات تتعلق بالدمج

يؤدي **الدمج** إلى جهة ناتجة وتكون إما:

أ. تجميع عمليات في القطاع العام لا تحصل فيه أي جهة على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات؛ أو

ب. تجميع عمليات في القطاع العام تحصل فيه جهة ما على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، والتي يوجد دليل على أن التجميع هو في جوهره الاقتصادي دمج.

(توفر من " فقرة إرشادات التطبيق 1" إرشادات إضافية).

تاريخ الدمج هو التاريخ الذي تحصل فيه الجهة الناتجة على السيطرة على العمليات المجمّعة.

عملية مجمّعة هي عملية تجمّع مع واحدة أو أكثر من العمليات لتشكل الجهة الناتجة عن الدمج في الدمج.

الجهة الناتجة عن الدمج هي الجهة التي تنشأ عن تجميع اثنتين أو أكثر من العمليات في دمج (توفر " فقرة إرشادات التطبيق 1" إرشادات إضافية).

التعريفات المتعلقة بالاستحواذ

عملية مستحوذ عليها هي العملية المسيطر عليها من قبل الجهة المستحوذة في الاستحواذ.

الجهة المستحوذة هي الجهة التي تحصل على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات في الاستحواذ.

الاستحواذ هو تجميع عمليات في القطاع العام تقوم فيه جهة واحد بالسيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، مع وجود أدلة على أن التجميع ليس دمجاً.

تاريخ الاستحواذ هو التاريخ الذي تحصل فيه الجهة المستحوذة على السيطرة على عمليات الجهة المستحوذ عليها.

العوض المحتمل هو عادة التزام من قبل الجهة المستحوذة لتحويل أصول إضافية أو حقوق ملكية إلى الملاك السابقين لعملية الجهة المستحوذ عليها كجزء من عملية تبادل السيطرة على عملية الجهة المستحوذ عليها إذا حدثت أحداث مستقبلية معينة أو تم الوفاء بالشروط. مع ذلك، قد يعطي العوض المحتمل أيضاً للجهة المستحوذة الحق في إعادة المقابل المحول سابقاً إذا تم الوفاء بشروط محددة.

الشهرة هي أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول مقتناة في عملية الاستحواذ والتي لا تُحدَّد بشكل فردي وتُثبت بشكل منفصل.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في *قائمة المصطلحات المعرفة* الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

تحديد تجميع عمليات في القطاع العام

6. **تحدد الجهة ما إذا كانت المعاملة أو أي حدث آخر هو تجميع عمليات في القطاع العام من خلال تطبيق التعريفات في هذا المعيار، والتي تتطلب أن تشكل الأصول والالتزامات عملية. وإذا لم تشكل الأصول والالتزامات عملية، تقوم الجهة بالمحاسبة عن المعاملة أو الحدث الآخر وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 2-9" إرشادات إضافية بشأن تحديد تجميع العمليات في القطاع العام.**

تصنيف تجميع العمليات في القطاع العام

7. **يصنف التجميع على أنه دمج إذا لم تحصل أي جهة في القطاع العام على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات نتيجة التجميع، وتقدم "فقرات إرشادات التطبيق10-18" إرشادات بشأن تحديد ما إذا كانت جهة ما في تجميع عمليات في القطاع العام تحصل على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات نتيجة لذلك التجميع.**

8. **إذا حصلت جهة في تجميع عمليات في القطاع العام على السيطرة على عملية أو أكثر نتيجة للتجميع، يجب على الجهة أن تنظر في الجوهر الاقتصادي للتجميع لتصنيف التجميع على أنه دمج أو استحواذ. ويصنف التجميع الذي يحصل فيه طرف واحد على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات على أنه استحواذ، ما لم يكن له الجوهر الاقتصادي للدمج.**

9. **عند تحديد تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام، تأخذ الجهة في الاعتبار ما إذا كانت المعالجة المحاسبية الناتجة عن التجميع تتضمن معلومات تلبي أهداف التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية. ولتقويم الجوهر الاقتصادي للتجميع، تأخذ الجهة في الاعتبار المؤشرات المتعلقة بالمقابل وعملية اتخاذ القرار الواردة في الفقرات 12-13. وتقدم هذه المؤشرات – بصورة فردية أو مجتمعة – عادة دليلاً على أن الجوهر الاقتصادي للتجميع هو نفسه للدمج. ولا يلزم أن يلبى التجميع كلا المؤشرين ليُصنَّف على أنه دمج. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق19-39" إرشادات إضافية.**

10. من شأن تحليل المؤشرات المتعلقة بالمقابل وعملية اتخاذ القرار في الفقرات 12-13 أن يؤدي عادة إلى نتيجة حاسمة وأن يقدم أدلة كافية بشأن الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام لتحديد ما إذا كان التجميع هو دمج. وفي مثل هذه الظروف، فإن التصنيف الناتج والمعالجة المحاسبية المرتبطة به سيضمن وصول المستخدمين إلى المعلومات التي تحقق أهداف التقارير المالية وتلبي الخصائص النوعية.

11. في ظروف استثنائية، بعد تطبيق المؤشرات الواردة في الفقرات 12-13، قد تكون النتائج غير حاسمة أو قد لا توفر أدلة كافية بشأن الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، تأخذ الجهة أيضاً في الاعتبار التصنيف الذي من شأنه أن يوفر، على أفضل وجه، معلومات

تحقق أهداف التقارير المالية، وتلبى بأفضل صورة الخصائص النوعية، مع مراعاة الفقرة 14. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق40-41" إرشادات إضافية.

المؤشرات التي قد توفر دليلاً على أن التجميع هو دمج

المؤشرات المتعلقة بالمقابل

12. قد توفر المؤشرات التالية دليلاً على أن التجميع هو دمج:

أ. يسدد المقابل لأسباب أخرى غير تعويض أولئك الذين لهم حق في صافي أصول العملية المحوّلة للتنازل عن ذلك الحق (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 27-28" إرشادات إضافية)؛ أو

ب. لا يسدد المقابل لأولئك الذين لهم الحق في صافي أصول العملية المحوّلة (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 29-30" إرشادات إضافية)؛ أو

ج. لا يسدد المقابل لأنه لا يوجد أي أحد (سواء كان فرداً أم جهة) لها استحقاق في صافي أصول الجهة المحوّلة (توفر "فقرة إرشادات التطبيق 31" إرشادات إضافية).

المؤشرات المتعلقة بعملية اتخاذ القرار

13. قد توفر المؤشرات التالية دليلاً على أن التجميع هو دمج:

أ. يتم فرض تجميع عمليات في القطاع العام من قبل طرف ثالث دون اشتراك أي جهة في التجميع في عملية اتخاذ القرار (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 32-35" إرشادات إضافية)؛ أو

ب. يخضع تجميع عمليات في القطاع العام لموافقة مواطني كل جهة من خلال الاستفتاءات (توفر "فقرة إرشادات التطبيق 36" إرشادات إضافية)؛ أو

ج. يحدث تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 37-39" إرشادات إضافية).

وهناك أمور إضافية ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عندما لا توفر المؤشرات المتعلقة بالمقابل وعملية اتخاذ القرار أدلة كافية لتحديد ما إذا كان التجميع يعتبر دمجاً

14. في ظروف استثنائية، قد يؤدى تحليل المؤشرات المتعلقة بالمقابل وعملية اتخاذ القرار، إلى نتائج غير حاسمة أو لا يوفر دليلاً كافياً لتحديد ما إذا كان التجميع هو دمج، بناءً على الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام والمؤشرات الواردة في الفقرات 12-13. وفي مثل هذه الظروف، تأخذ الجهة في الاعتبار إي تصنيف – والمعالجة المحاسبية المترتبة عليه – يكون من شأنه أن يوفر معلومات تحقق أهداف التقارير المالية على أفضل وجه. وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 42-46" إرشادات إضافية. كما تأخذ الجهة في الاعتبار أيضاً أي تصنيف – والمعالجة المحاسبية المترتبة عليه – يكون من شأنه أن يوفر معلومات تلبي بأفضل صورة الخصائص النوعية المتعلقة بالملاءمة، والتعبير الموثوق، والقابلية للفهم، وملاءمة التوقيت، والقابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق. توفر "فقرات إرشادات التطبيق 47-50" إرشادات إضافية.

المحاسبة عن الدمج

15. **يجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن كل دمج بتطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة.**

طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة

16. يتطلب تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة للمحاسبة:

أ. تحديد الجهة الناتجة؛ و

ب. تحديد تاريخ الدمج؛ و

ج. إثبات وقياس الأصول المستلمة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المجمّعة، بما يتسق مع المتطلبات في معايير المحاسبة للقطاع العام؛ و

د. إثبات وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية والتسويات الأخرى الناتجة عن الدمج.

تحديد الجهة الناتجة عن الدمج

17. **بالنسبة لكل دمج، يجب تحديد الجهة الناتجة عن الدمج.**

18. تُعرف الفقرة 5 من هذا المعيار الجهة الناتجة عن الدمج بأنها "الجهة التي تنتج عن تجميع عمليتين أو أكثر في دمج". وتحدد الجهة الناتجة عن الدمج بعد ذلك بأنها الجهة التي تحصل على السيطرة على العمليات المجمّعة نتيجة الدمج.

تحديد تاريخ الدمج

19. **يجب أن تحدد الجهة الناتجة عن الدمج تاريخ الدمج، وهو التاريخ الذي تحصل فيه على السيطرة على العمليات المجمّعة.**

20. قد يكون التاريخ الذي تحصل فيه الجهة الناتجة عن الدمج على السيطرة على عمليات مجمعة هو التاريخ الذي تستلم فيه الجهة الناتجة عن الدمج الأصول وتتحمل التزامات العمليات المجمّعة. ومن المحتمل ألا تستلم الجهة الناتجة عن الدمج سند الملكية نظام للأصول أو تتحمل المسؤولية النظامية عن التزامات عمليات مجمعة. وفي هذه الظروف، غالباً ما تحصل الجهة الناتجة عن الدمج على السيطرة على أصول والتزامات عمليات التجميع في التاريخ الذي تُفوَّض فيه المسؤولية عن الأصول والالتزامات رسمياً إلى الجهة الناتجة عن الدمج. مع ذلك، قد تحصل الجهة الناتجة عن الدمج على السيطرة في تاريخ مختلف. على سبيل المثال، قد ينص التشريع أو الاتفاق المكتوب على أن الجهة الناتجة عن الدمج تحصل على السيطرة على أصول والتزامات عمليات التجميع في تاريخ محدد. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج الأخذ في الاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الدمج.

إثبات وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأية حقوق ملكية غير مسيطرة في العمليات المجمّعة

مبدأ الإثبات

21. **اعتباراً من تاريخ الدمج، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات الأصول والالتزامات القابلة للتحديد وأي حقوق ملكية غير مسيطرة مثبتة في القوائم المالية للعمليات المجمّعة اعتباراً من تاريخ الدمج. ويخضع إثبات الأصول والالتزامات المستلمة القابلة للتحديد للشروط المحددة في الفقرات 22-23.**

شروط الإثبات

22. **تُستبعَد آثار جميع المعاملات بين العمليات المجمّعة عند إعداد القوائم المالية للجهة الناتجة عن الدمج (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 51-52" إرشادات ذات صلة).**

23. يجب أن تستوفي الأصول والالتزامات القابلة للتحديد تعريفات الأصول والالتزامات في *إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام من قبل جهات القطاع العام* في تاريخ الدمج كي تكون مؤهلة للإثبات

على أنها جزء من تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة. على سبيل المثال، فإن التكاليف التي تتوقع الجهة الناتجة عن الدمج – ولكنها غير ملزمة بذلك – أن تتكبدها في المستقبل لتنفيذ خطتها لوقف نشاط عملية مجمّعة أو إنهاء توظيف أو نقل موظفي عملية مجمّعة؛ لا تعتبر التزامات في تاريخ الدمج. ومن ثم، فإن الجهة الناتجة **عن** الدمج لا تثبت تلك التكاليف على أنها جزء من تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة. وبدلاً من ذلك، تثبت الجهة الناتجة **عن** الدمج تلك التكاليف في قوائمها المالية بعد التجميع وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

تصنيف أو تسمية الأصول والالتزامات في الدمج

24. **في تاريخ الدمج، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتصنيف أو تسمية[1] الأصول والالتزامات المستلمة في الدمج باستخدام التصنيف أو المسميات التي سبق استخدامها عن طريق العمليات المجمّعة. ولا يجوز للجهة الناتجة عن الدمج اختيار تصنيفات أو تسميات مختلفة عند الإثبات الأولي، حتى لو سمحت بذلك معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.**

25. في بعض الحالات، تنص معايير المحاسبة للقطاع العام على معالجة محاسبية مختلفة تبعاً للكيفية التي قامت بها جهة ما بتصنيف أو تسمية أصل أو التزام معين. ومن أمثلة التصنيفات أو المسميات التي يجب أن تقوم بها الجهة الناتجة عن الدمج على أساس التصنيفات أو المسميات التي سبق أن طبقتها العمليات المجمّعة على سبيل المثال لا الحصر:

أ. تصنيف أصول والتزامات مالية محددة مقاسة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المستنفذة، وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس*؛ و

ب. تسمية[2] أداة مشتقة كأداة تحوط وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و

ج. تقويم ما إذا كان ينبغي فصل مشتقات ضمنية عن عقد أساسي وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 (وهي مسألة "تصنيف" لأن هذا المعيار يستخدم هذا المصطلح).

مبدأ القياس

26. **تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بقياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمّعة بقيمها الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمّعة كما هي في تاريخ الدمج، مع مراعاة متطلبات الفقرة 27 (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 53-54" إرشادات ذات صلة).**

27. **يجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتعديل القيم الدفترية في تاريخ الدمج للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمّعة عند الاقتضاء لكي تتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن الدمج.**

28. ينتج عن تطبيق طريقة تجميع الحصص المعدلة جهة ناتجة من دمج واحد مجمع. وتطبق هذه الجهة مجموعة واحدة موحدة من السياسات المحاسبية، تتسق مع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام، وتعدّل القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمّعة، عند الاقتضاء، لكي تتوافق مع تلك السياسات المحاسبية.

29. يجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بقياس أي حصص غير مسيطرة في العمليات المجمّعة بالقيمة الدفترية في القوائم المالية للعمليات المجمّعة كما هي في تاريخ الدمج، وتُعدَّل بالحصة النسبية للحصة غير المسيطرة من التسويات التي تتم وفق الفقرة 27.

[1] لقد قررنا عدم الأخذ بمستند المصطلحات لترجمة كلمة (designate) وإبقاء كلمة (تسمية) بسبب وضوح الكلمة وتناسقها مع الجملة.
[2] لقد قررنا عدم الأخذ بمستند المصطلحات لترجمة كلمة (designation) وإبقاء كلمة (تسمية) بسبب وضوح الكلمة وتناسقها مع الجملة.

30. تحدد الفقرات 33-35 أنواع الأصول والالتزامات القابلة للتحديد التي تتضمن بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة من مبدأ القياس.

استثناءات من مبدأ الإثبات أو مبدأ القياس

31. يوفر هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأي الإثبات والقياس. وتحدد الفقرات 32-35 كلاً من البنود الخاصة التي وضعت من أجلها استثناءات، وطبيعة تلك الاستثناءات. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن تلك البنود بتطبيق المتطلبات الواردة في الفقرات 32-35، مما سينتج عنه بالنسبة لبعض البنود أن:

أ. تُثبت إما بتطبيق شروط الإثبات بالإضافة إلى تلك الشروط الواردة في الفقرتين 22-23، وإما بتطبيق متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى، مع النتائج التي تختلف نتيجة تطبيق مبدأ وشروط الإثبات.

ب. تُقاس بمبلغ بخلاف قيمتها الدفترية في تاريخ الدمج.

استثناء من مبدأ الإثبات

التراخيص والحقوق المماثلة التي سبق منحها عن طريق من عملية مجمّعة لعملية مجمّعة أخرى

32. تثبت الجهة الناتجة عن الدمج الترخيص أو أي حق مماثل، منحته سابقاً عملية مجمّعة لعملية مجمّعة أخرى – وأثبت على أنه أصل غير ملموس عن طريق العملية المجمّعة المتلقية – على أنه أصل غير ملموس. ولا يجوز استبعاد الترخيص أو الحق المماثل وفق الفقرة 22 (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 55-56" إرشادات ذات صلة).

الاستثناءات من كل من مبدأي الإثبات والقياس

ضرائب الدخل (عند تضمينها في شروط الدمج)

33. قد ينتج عن الدمج الذي يشمل جهات القطاع العام أن تقوم السلطة الضريبية بإعفاء مبالغ للضريبية المستحقة على أنه جزء من شروط الدمج. لا يجوز للجهة الناتجة عن الدمج أن تُثبت أي بنود ضريبية أُعفي منها نتيجة لشروط الدمج (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 57-58" إرشادات ذات صلة).

34. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات وقياس أي بنود ضريبية متبقية مدرجة في – أو ناشئة عن – الدمج وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات وقياس أي إيرادات متبقية من الضرائب المدرجة في – أو الناشئة عن – دمج وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*.

منافع الموظفين

35. يجب على الجهة الناتجة عن الدمج إثبات وقياس التزام (أو أصل، إن وجد) تكون له صلة بترتيبات منافع موظفي عملية مجمّعة، وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 39، *منافع الموظفين*.

إثبات وقياس مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية نتيجة الدمج

36. **لا ينشأ عن الدمج الشهرة (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 59-60" إرشادات ذات صلة).**

37. **يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية قيماً مساوية وعكسية للبنود التالية:**

أ. القيم الدفترية لأصول العملية المجمّعة؛ و

ب. القيم الدفترية لالتزامات العملية المجمّعة؛ و

ج. القيم الدفترية للحصص غير المسيطرة للعملية المجمّعة.

38. **يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية التعديلات المقابلة والمتعلقة بـ:**

أ. **إلغاء المعاملات بين الجهات المجمّعة وفق الفقرة 22؛ و**

ب. **التعديلات التي أدخلت على القيم الدفترية للأصول والالتزامات القابلة للتحديد للعمليات المجمّعة عند الاقتضاء لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن دمج، وفق الفقرة 27؛ و**

ج. **التعديلات التي أجريت بشأن الاستثناءات من مبادئ الإثبات و/أو القياس، وفق الفقرات 32-35.**

39. **قد تعرض الجهة الناتجة عن الدمج المبالغ المثبتة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية وفق الفقرتين 37 و38:**

أ. **كرصيد افتتاحي واحد؛ أو**

ب. **كمكونات منفصلة لصافي الأصول/ حقوق الملكية.**

فترة القياس

40. **في حالة عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن للدمج بنهاية فترة القوائم المالية التي يحدث فيها الدمج، فإنه يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تعرض في قوائمها المالية مبالغ مؤقته للبنود التي لم تكتمل المحاسبة عنها. ويجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج خلال فترة القياس بتعديل المبالغ المؤقتة المثبتة في تاريخ الدمج بأثر رجعي لتعكس المعلومات الجديدة التي حُصل عليها عن الوقائع والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الدمج، والتي لو كانت معروفة، كانت ستؤثر على قياس المبالغ المثبتة في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أيضاً إثبات أصول أو التزامات إضافية إذا حُصل على معلومات جديدة عن الوقائع والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الدمج، والتي إن كانت معروفة، كانت ستؤدي إلى إثبات تلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول الجهة الناتجة عن الدمج على المعلومات التي كان تسعى للحصول عليها بشأن الوقائع والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الدمج أو عندما تعلم أنه لا يمكن الحصول على مزيد من المعلومات. مع ذلك، لا يجوز أن تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الدمج.**

41. فترة القياس هي الفترة التي تلي تاريخ الدمج والتي يمكن للجهة الناتجة عن دمج أن تعدل خلالها المبالغ المؤقتة المثبتة للدمج. وتوفر فترة القياس للجهة الناتجة عن دمج وقتاً معقولاً للحصول على المعلومات اللازمة لتحديد وقياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد وأية حصة غير مسيطرة في العمليات المجمّعة في تاريخ الدمج وفق متطلبات هذا المعيار. وبشكل عام، تكون المعلومات اللازمة لتحديد وقياس الأصول والالتزامات القابلة للتحديد وأي حصص غير مسيطرة في العمليات المجمّعة متاحة في تاريخ الدمج. مع ذلك، قد لا يكون الأمر كذلك عندما تكون العمليات المجمّعة قد أعدت قوائمها المالية سابقاً باستخدام سياسات محاسبية مختلفة.

42. تثبت الجهة الناتجة عن الدمج زيادة (نقص) في المبلغ المؤقت المثبت لأصل (التزام) قابل للتحديد عن طريق تعديل مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية المثبتة وفق الفقرات 37-38. مع ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة التي يُحصَل عليها خلال فترة القياس أحياناً إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام. على سبيل المثال، قد تتحمل الجهة الناتجة عن الدمج التزاماً بدفع تعويضات ذات صلة بحادث في إحدى مرافق العملية المجمّعة، والتي يُغطَّى جزء منها أو جميعها من خلال وثيقة تأمين التزام أبرمتها العملية المجمّعة. وإذا حصلت الجهة الناتجة عن الدمج على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة الدفترية لذلك الالتزام، تجرى مقاصة بين تسويات المكسب أو الخسارة الناتجة عن التغيير

في المبلغ المؤقت المثبت للالتزام (كليا أو جزئيا) والتسويات المقابلة للمكسب أو الخسارة الناتجة عن التغير في المبلغ المؤقت المثبت للمطالبة المستحقة من المؤمّن.

43. خلال فترة القياس، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت تعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو كانت المحاسبة عن الدمج قد اكتملت في تاريخ الدمج. ومن ثم، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بتصحيح المعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك أو الاستنفاد المثبت عند استكمال المحاسبة الأولية عن الدمج.

44. بعد انتهاء فترة القياس، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج تعديل المحاسبة عن الدمج فقط لتصحيح خطأ وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء*.

التكاليف المتعلقة بالدمج

45. التكاليف ذات الصلة بالدمج هي التكاليف التي تتكبدها الجهة الناتجة عن الدمج أو العمليات المجمّعة من أجل تنفيذ الدمج. وتشمل هذه التكاليف الأتعاب الاستشارية والنظامية والمحاسبية وأتعاب التقييم وغيرها من الأتعاب المهنية أو الاستشارية؛ والتكاليف الإدارية العامة؛ وأي تكاليف لتسجيل وإصدار أوراق مالية تمثل ديناً وحقوق ملكية. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج والعمليات المجمّعة المحاسبة عن التكاليف المتعلقة بالدمج على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تكبد التكاليف واستلام الخدمات، مع استثناء واحد. حيث تُثبت تكاليف إصدار أوراق مالية تمثل ديناً أو حقوق ملكية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 28، *الأدوات المالية: العرض* ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29.

القياس والمحاسبة في تواريخ لاحقة

46. بشكل عام، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج في وقت لاحق بقياس الأصول والالتزامات المستلمة وأدوات حقوق الملكية الصادرة من الدمج وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى التي تطبق على تلك البنود بحسب طبيعتها. مع ذلك، يوفر هذا المعيار إرشادات بشأن القياس والمحاسبة في تواريخ لاحقة عما يلي من أصول مستلمة والتزامات تم تحملها أو تكبُّدها في الدمج:

أ. التراخيص والحقوق المماثلة التي منحتها سابقاً عملية مجمّعة لعملية مجمّعة أخرى؛ و

ب. التحويلات، القروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية مجمعّة على أساس ضوابط تتغير نتيجة للدمج؛ و

ج. ضرائب الدخل (عندما لا تدرج في شروط الدمج).

التراخيص والقروض الميسرة والحقوق المماثلة التي سبق أن منحتها إحدى العمليات المجمّعة لعملية مجمّعة أخرى

47. يجب استنفاد الترخيص أو الحق المماثل الذي منح سابقاً من عملية مجمّعة لعملية مجمعّة أخرى وأُثبت على أنه أصل غير ملموس، على مدى الفترة المتبقية من الترتيب الملزم الذي مُنح فيه هذا الحق، عندما يكون الحق قد مُنح لفترة محددة. وعندما يُمنح هذا الحق لفترة غير محددة، تقوم الجهة الناتجة عن الدمج بإجراء اختبار هبوط في القيمة للحق سنوياً على الأقل، كلما كان هناك مؤشر على أن هذا الحق قد هبطت قيمته. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج، التي تبيع في وقت لاحق هذا الترخيص أو الحق المماثل لطرف ثالث، أن تأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة عند تحديد المكسب أو الخسارة الناتجة عن البيع.

التحويلات والقروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية مجمّعة على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة للدمج

48. يجب إعادة تقويم التحويلات أو القروض الميسرة أو المنافع المماثلة المستلمة من قبل عملية مجمعة على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة للدمج، وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 61-63" إرشادات ذات صلة).

ضرائب الدخل (عندما لا تدرج في شروط الدمج)

49. قد ينتج عن الدمج الذي يشمل جهات القطاع العام أن تقوم السلطة الضريبية بإعفاء مبالغ للضريبة لاحقة للدمج. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج المحاسبة عن هذا الإعفاء الضريبي على أساس مستقبلي وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

عرض القوائم المالية

50. **وباستثناء عندما لا تكون الجهة الناتجة عن الدمج جهة جديدة بعد تجميع عمليات في القطاع العام، تتكون المجموعة الأولى من القوائم المالية للجهة الناتجة عن دمج بعد الدمج من:**

أ. **قائمة مركز مالي افتتاحية في تاريخ الدمج؛ و**

ب. **قائمة مركز مالي في تاريخ القوائم المالية؛ و**

ج. **قائمة الأداء المالي للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية؛ و**

د. **قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية؛ و**

ه. **قائمة التدفقات النقدية للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية؛ و**

و. **إذا جعلت الجهة موازنتها المعتمدة متاحة للعموم، المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية للفترة من تاريخ الدمج وحتى تاريخ القوائم المالية، إما كقائمة مالية إضافية منفصلة كعمود لمبالغ الموازنة في القوائم المالية؛ و**

ز. **الإيضاحات، والتي تتضمن ملخصاً عن السياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.**

51. **عندما لا تكون الجهة الناتجة عن الدمج جهة جديدة بعد تجميع عمليات في القطاع عام، يجب أن تفصح الجهة الناتجة عن الدمج عن:**

أ. **المبالغ المثبتة لكل فئة رئيسة من الأصول والالتزامات، ومكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية من العمليات المجمّعة المتضمّنة في الجهة الناتجة عن الدمج؛ و**

ب. **أي تعديلات تجرى على مكونات صافي الأصول/ حقوق الملكية عند الاقتضاء لتوفيق السياسات المحاسبية للعمليات المجمّعة مع تلك الخاصة بالجهة الناتجة عن الدمج؛ و**

ج. **أي تعديلات تجرى لاستبعاد المعاملات بين العمليات المجمّعة.**

52. مع مراعاة المتطلبات في الفقرتين 54 و56، يسمح للجهة الناتجة عن دمج ولكنها ليست مطالبة بذلك، بعرض القوائم المالية للفترات السابقة لتاريخ الدمج (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 64-65" إرشادات ذات صلة). وحينما تختار الجهة الناتجة عن الدمج عرض القوائم المالية للفترات السابقة لتاريخ الدمج، فإنه يجب عليها أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة 54 (ز).

الإفصاحات

53. **يجب أن تفصح الجهة الناتجة عن الدمج عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة الدمج وأثره المالي.**

54. لتحقيق الهدف في الفقرة 53، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية لكل دمج يحدث خلال فترة القوائم المالية:

أ. اسم ووصف لكل عملية مجمّعة.

ب. تاريخ الدمج.

ج. الأسباب الرئيسة للدمج، بما في ذلك، عند الاقتضاء، الأساس النظامي للدمج.

د. المبالغ المثبتة في تاريخ الدمج لكل فئة رئيسة من الأصول والالتزامات المحوّلة.

ه. التسويات التي أجريت على القيم الدفترية للأصول والالتزامات المثبتة عن طريق كل عملية مجمّعة في تاريخ الدمج:

(1) لاستبعاد أثر المعاملات بين العمليات المجمّعة وفقاً للفقرة 22؛ و

(2) لتتوافق مع السياسات المحاسبية للجهة الناتجة عن دمج وفقاً للفقرة 27.

و. تحليل صافي الأصول/ حقوق الملكية، بما في ذلك أي مكونات تُعرض بشكل منفصل، وأي تسويات هامة مثل فوائض أو عجوزات إعادة التقييم المثبتة وفقاً للفقرتين 37-38.

ز. إذا اختارت الجهة الناتجة عن الدمج عرض قوائم مالية للفترات السابقة لتاريخ الدمج وفقاً للفقرة 52، فإنه يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية عن كل عملية مجمعة:

(1) قائمة المركز المالي في نهاية الفترة (الفترات) السابقة؛ و

(2) قائمة الأداء المالي للفترة (الفترات) السابقة؛ و

(3) قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية للفترة (الفترات) السابقة؛ و

(4) قائمة التدفقات النقدية للفترة (الفترات) السابقة؛ و

(5) الإيضاحات، والتي تتضمن ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

ولا يجوز للجهة الناتجة عن دمج أن تعيد عرض هذه المعلومات، بل يجب عليها الإفصاح عن هذه المعلومات على الأساس نفسه المستخدم في القوائم المالية للعمليات المجمّعة. ويجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن الأساس الذي تستند إليه في عرض تلك المعلومات.

ح. في وقت اعتماد إصدار القوائم المالية للجهة الناشئة، إذا كان تاريخ القوائم المالية الأخير لأي من العمليات المجمّعة لا يسبق تاريخ الدمج مباشرة، فإنه يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية:

(1) مبالغ الإيرادات والمصروفات، والفائض أو العجز في كل عملية مجمّعة من آخر تاريخ للقوائم المالية للعمليات المجمّعة حتى تاريخ الدمج. ويجب تحليل مبالغ الإيرادات بأسلوب مناسب لعمليات الجهة، وفق الفقرة 108 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*. ويجب تحليل مبالغ المصروفات باستخدام تصنيف بناءً إما على طبيعة المصروفات أو على وظيفتها داخل الجهة، أيهما يقدم معلومات تعبر بموثوقية وأكثر ملاءمة، وفقاً للفقرة 109 من معيار المحاسبة للقطاع العام 1.

(2) المبالغ التي عرضتها كل عملية مجمّعة مباشرة قبل تاريخ الدمج لكل فئة رئيسة من الأصول والالتزامات.

(3) المبالغ التي عرضتها كل عملية مجمّعة مباشرة قبل تاريخ الدمج في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

ولا يطلب من الجهة الناتجة عن الدمج الإفصاح عن هذه المعلومات عندما تختار عرض القوائم المالية للفترات السابقة لتاريخ الدمج على النحو المحدد في الفقرة الفرعية (ز) أعلاه.

55. **يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الآثار المالية للتسويات التي أُثبتت في فترة القوائم المالية الحالية والمتعلقة بعمليات الدمج التي حدثت خلال الفترة أو في فترات القوائم المالية السابقة.**

56. لتحقيق الهدف في الفقرة 55، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن المعلومات التالية:

أ. إذا لم تكن المحاسبة الأولية عن الدمج مكتملة (انظر الفقرة 40) بالنسبة لأصول أو التزامات معينة، ولم تحدد المبالغ المثبتة في القوائم المالية للدمج إلا بشكل مؤقت:

(1) أسباب عدم اكتمال المحاسبة الأولية للدمج؛ و

(2) الأصول أو الالتزامات التي لم تكتمل المحاسبة الأولية بشأنها؛ و

(3) طبيعة ومبلغ أي تسويات لفترة القياس المثبتة خلال فترة القوائم المالية وفق الفقرة 43.

ب. إذا أُعفي من مبالغ ضريبية مستحقة نتيجة لشروط الدمج (انظر الفقرات 33-34):

(1) مبلغ الضريبة المستحقة التي أُعفي منها؛ و

(2) عندما تكون الجهة الناتجة عن الدمج هي السلطة الضريبية، تفاصيل التسوية التي أجريت على الضرائب المستحقة.

57. إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة وفق هذا المعيار وغيرها من معايير المحاسبة للقطاع العام الأهداف المحددة في الفقرتين 53 و55، يجب على الجهة الناتجة عن الدمج أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

المحاسبة عن الاستحواذ

58. **تقوم الجهة المستحوذة بحساب كل استحواذ بتطبيق طريقة الاستحواذ للمحاسبة.**

طريقة الاستحواذ للمحاسبة

59. يتطلب تطبيق طريقة الاستحواذ للمحاسبة:

أ. تحديد الجهة المستحوذة؛ و

ب. تحديد تاريخ الاستحواذ؛ و

ج. إثبات وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها؛ و

د. إثبات وقياس الشهرة أو المكسب أو الخسارة من الاستحواذ.

تحديد الجهة المستحوذة

60. **بالنسبة لكل استحواذ، يجب تحديد الطرف في التجميع الذي يحصل على السيطرة على عملية أو أكثر باعتباره الجهة المستحوذة.**

61. يحدد الطرف الذي يحصل على السيطرة على عملية أو أكثر في التجميع عند تحديد تصنيف تجميع عمليات في القطاع العام وفق الفقرتين 7 و8 و"فقرات إرشادات التطبيق 10-18".

تحديد تاريخ الاستحواذ

.62 **يجب أن تحدد الجهة المستحوذة تاريخ الاستحواذ، وهو التاريخ التي تحصل فيه على السيطرة على عملية مستحوذ عليها.**

.63 التاريخ الذي تحصل فيه الجهة المستحوذة على السيطرة على العملية المستحوذ عليها هو، بصفة عامة، التاريخ الذي تحول فيه الجهة المستحوذة بشكل نظامي المقابل، و/أو تقتني فيه أصولاً وتتحمل التزامات العملية المستحوذ عليها – تاريخ إتمام الصفقة. مع ذلك، قد تحصل الجهة المستحوذة على السيطرة في تاريخ سبق على تاريخ إتمام الصفقة أو بعده. على سبيل المثال، يسبق تاريخ الاستحواذ تاريخ إتمام الصفقة عندما تنص اتفاقية مكتوبة على أن الجهة المستحوذة تحصل على السيطرة على العملية المستحوذ عليها في تاريخ قبل تاريخ إتمام الصفقة. ويجب على الجهة المستحوذة أن تأخذ بالاعتبار جميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تحديد تاريخ الاستحواذ.

إثبات وقياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها

مبدأ الإثبات

.64 **يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت في تاريخ الاستحواذ، بشكل منفصل عن الشهرة المثبتة الأصول المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات التي تم تحملها، وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها. ويخضع إثبات الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها للشروط المحددة في الفقرتين 65 و66.**

شروط الإثبات

.65 يجب أن تستوفي الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها تعريفات الأصول والالتزامات في *إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام* في تاريخ الاستحواذ، حتى تكون مؤهلة للإثبات على أنها جزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. على سبيل المثال، التكاليف التي تتوقع الجهة المستحوذة – ولكنها ليست ملزمة بذلك – أن تتكبدها في المستقبل لإنفاذ خطتها للخروج من أحد أنشطة العملية المستحوذ عليها أو لإنهاء توظيف موظفي العملية المستحوذ عليها أو تحويلهم إلى مكان جديد، لا تعتبر التزامات في تاريخ الاستحواذ. ومن ثم، لا تثبت الجهة المستحوذة هذه التكاليف كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، تثبت الجهة المستحوذة هذه التكاليف في قوائمها المالية بعد التجميع وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

.66 بالإضافة إلى ذلك، كي تكون مؤهلة للإثبات كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، يجب أن تكون الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها جزءاً مما تبادلته الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) في معاملة الاستحواذ وليست نتيجة معاملات منفصلة. ويجب على الجهة المستحوذة أن تطبق الإرشادات الواردة في الفقرات 109-111 لتحدد أيٌّ من الأصول المقتناة أو الالتزامات التي تم تحملها يعتبر جزءاً من عملية التبادل مقابل العملية المستحوذ عليها، وأيٌّ منها – إن وجد – يعتبر نتيجة معاملات منفصلة كي يُحاسب عنها وفق طبيعتها ومعايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق عليها.

.67 قد ينتج عن تطبيق الجهة المستحوذة لمبدأ الإثبات وشروطه إثبات بعض الأصول والالتزامات التي لم تثبتها العملية المستحوذ عليها سابقاً في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات. على سبيل المثال، تثبت الجهة المستحوذة الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد، مثل براءة اختراع أو العلاقة مع العملاء، والتي لم تثبتها العملية المستحوذ عليها في قوائمها المالية على أنها أصول لأنها قد طُوِّرت داخلياً وحمّلت تكاليفها كمصروفات.

68. توفر "فقرات إرشادات التطبيق 72-84" إرشادات بشأن إثبات عقود الإيجار التشغيلي والأصول غير الملموسة. وتحدد الفقرات 76-82 أنواع الأصول والالتزامات القابلة للتحديد التي تتضمن بنوداً حيث يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة من مبدأ وشروط الإثبات.

تصنيف أو تسمية الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها في الاستحواذ.

69. **في تاريخ الاستحواذ، يجب على الجهة المستحوذة أن تصنف أو تسمى الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها كلما كان ذلك ضرورياً لتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى في وقت لاحق. ويجب على الجهة المستحوذة أن تجري تلك التصنيفات والمسميات على أساس شروط الترتيب الملزم (بما في ذلك الشروط التعاقدية)، والظروف الاقتصادية، وسياساتها التشغيلية أو المحاسبية والظروف الأخرى ذات الصلة التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ.**

70. في بعض الحالات، تقدم معايير المحاسبة للقطاع العام طرقاً مختلفة للمحاسبة تبعاً للكيفية التي تصنف أو تسمى بها الجهة أصلاً أو التزاماً معيناً. وتشمل أمثلة التصنيفات أو المسميات التي يجب على الجهة المستحوذة أن تجريها على أساس الظروف ذات الصلة كما هي موجودة في تاريخ الاستحواذ، ولكنها لا تقتصر على:

أ. تصنيف أصول والتزامات مالية معينة قيست بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المستنفدة وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و

ب. تصنيف أداة مشتقة على أنها أداة تحوط وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29؛ و

ج. تقويم ما إذا كان ينبغي فصل المشتقات الضمنية عن العقد الأساسي وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29 (والتي هي مسألة "تصنيف" حيث إن هذا المعيار يستخدم هذا المصطلح).

71. يقدم هذا المعيار استثناءين من المبدأ الوارد في الفقرة 69:

أ. تصنيف ترتيب عقد إيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 13، *عقود الإيجار*؛ و

ب. تصنيف عقد على أنه عقد تأمين وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول عقود التأمين.

ويجب على الجهة المستحوذة أن تصنف هذه الترتيبات الملزمة على أساس الشروط والعوامل الأخرى عند بدء الترتيبات الملزمة (أو، إذا عُدِّلت شروط الترتيب الملزم بطريقة تغير من تصنيفه، في تاريخ ذلك التعديل، والذي قد يكون هو تاريخ الاستحواذ).

مبدأ القياس

72. **يجب على الجهة المستحوذة قياس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.**

73. في كل استحواذ، يجب على الجهة المستحوذة في تاريخ الاستحواذ قياس مكونات الحصص غير المسيطرة في العملية المستحوذ عليها، والتي هي حصص ملكية حالية وتمنح حامليها الحق في حصة نسبية في صافي أصول الجهة في حالة التصفية إما:

أ. بالقيمة العادلة؛ أو

ب. بالحصة النسبية لأدوات الملكية الحالية في المبالغ المثبتة لصافي الأصول القابلة للتحديد في العملية المستحوذ عليها.

يجب أن تقاس جميع المكونات الأخرى للحصص غير المسيطرة بقيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ، ما لم تتطلب معايير المحاسبة للقطاع العام أساساً آخر للقياس.

74. تحدد الفقرات 78-84 أنواع الأصول والالتزامات القابلة للتحديد التي تتضمن بنوداً يوفر لها هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأ القياس.

الاستثناءات من مبدأي الإثبات أو القياس

75. يقدم هذا المعيار استثناءات محدودة لمبدأي الإثبات والقياس. وتحدد الفقرات 76-84 كلاً من البنود الخاصة التي قُدِّمت استثناءات بشأنها وطبيعة هذه الاستثناءات. وتقوم الجهة المستحوذة بالمحاسبة عن تلك البنود بتطبيق المتطلبات في الفقرات 76-84، والتي سوف ينتج عنها بعض البنود التي:

أ. تثبت إما من خلال تطبيق شروط الإثبات بالإضافة إلى تلك الواردة في الفقرتين 65-66 وإما من خلال تطبيق متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى، مع نتائج تختلف عن تطبيق مبدأ الإثبات وشروطه.

ب. تُقاس بمبلغ بخلاف قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

استثناء من مبدأ الإثبات

الالتزامات المحتملة

76. يُعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 19، المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة الالتزام المحتمل على أنه:

أ. التزام ممكن والذي ينشأ عن أحداث سابقة، وسوف يتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بشكل كامل لسيطرة الجهة؛ أو

ب. التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة، لكن لم يُثبت لأنه:

(1) من غير المحتمل أنه سيلزم تدفق خارجي لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة، لتسوية الالتزام؛ أو

(2) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.

77. لا تنطبق المتطلبات في معيار المحاسبة 19عند تحديد أي الالتزامات المحتملة يجب إثباتها في تاريخ الاستحواذ. وبدلاً من ذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت، في تاريخ الاستحواذ، الالتزام المحتمل المفترض ضمن استحواذ عندما يُحوَّل المقابل إذا كان التزاماً حالياً ناشئاً عن أحداث سابقة ويمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية[3].وبناء عليه، بعكس ما ورد في معيار المحاسبة للقطاع العام 19، تثبت الجهة المستحوذة الالتزام المحتمل المفترض ضمن استحواذ عندما يُحوَّل المقابل في تاريخ الاستحواذ، حتى لو كان من غير المحتمل أنه سيلزم تدفق خارجي لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة لتسوية الالتزام. وتوفر الفقرة 115 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الالتزامات المحتملة.

استثناءات من مبدأي الإثبات والقياس

ضرائب الدخل (عند إدراجها في شروط الاستحواذ)

78. قد ينتج عن الاستحواذ الذي تقوم به جهة القطاع العام الحصول على إعفاء من مبالغ ضريبية مستحقة من قبل السلطة الضريبية كجزء من شروط الاستحواذ. ولا يجوز للجهة المستحوذة أن تثبت أي بنود ضريبية يُعفى منها نتيجة لشروط الاستحواذ (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 85-87" إرشادات ذات صلة).

79. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت وتقيس أي بنود ضريبية متبقية متضمنة في – أو ناتجة عن – استحواذ وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل. ويجب على

3 المعلومات الموثوقة تكون خالية من الخطأ والتحيز ذي الأهمية النسبية، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتعبر بأمانة عما تصرح أنها تعبر عنه أو ما يمكن أن يتوقع بشكل معقول أنها تعبر عنه. وتناقش الفقرة 16 من أساس الاستنتاجات المرافق لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 المدخل الانتقالي لتوضيح الموثوقية.

الجهة المستحوذة أن تثبت وتقيس أي إيرادات متبقية من الضرائب المتضمنة في الاستحواذ أو الناشئة عنه وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 23.

منافع الموظفين

80. يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت وتقيس التزام (أو أصل، إن وجد) يتعلق بترتيبات منافع موظفي العملية المستحوذ عليها وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 39.

الأصول التعويضية

81. قد يعوض البائع في استحواذ بشكل تعاقدي الجهة المستحوذة عن نتيجة احتمالية أو حالة عدم تأكد تتعلق بجميع أو بجزء من أصل أو التزام معين. على سبيل المثال، قد يعوض البائع الجهة المستحوذة عن الخسائر التي تزيد عن مبلغ معين من التزام ينشأ عن احتمال معين، بعبارة أخرى، سوف يضمن البائع ألا يزيد التزام الجهة المستحوذة عن مبلغ معين. ونتيجة لذلك، تحصل الجهة المستحوذة على أصل تعويضي. ويجب على الجهة المستحوذة أن تثبت أصلاً تعويضياً في الوقت نفسه الذي تثبت فيه البند المقابل ويُقاس على الأساس نفسه مثل البند المقابل، مع مراعاة الحاجة لمخصص تقييم للمبالغ غير القابلة للتحصيل. ومن ثم، عندما يتعلق التعويض بأصل أو التزام يُثبت في تاريخ الاستحواذ ويُقاس بقيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الأصل التعويضي في تاريخ الاستحواذ مقاساً بقيمته العادلة في ذلك التاريخ. وبالنسبة للأصل التعويضي الذي يُقاس بالقيمة العادلة، تُضمَّن آثار عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية بسبب اعتبارات إمكانية التحصيل في قياس القيمة العادلة، ولا تكون هناك ضرورة لتكوين مخصص تقييم منفصل (توفر "فقرة إرشادات التطبيق 88" إرشادات ذات صلة).

82. في بعض الظروف، قد يتعلق التعويض بأصل أو التزام يكون مُستثنى من مبدأي الإثبات أو القياس. على سبيل المثال، قد يتعلق التعويض بالتزام محتمل غير مُثبت في تاريخ الاستحواذ لأن قيمته العادلة غير قابلة للقياس بشكل موثوق في ذلك التاريخ. وبدلاً من ذلك، فإن التعويض قد يتعلق بأصل أو التزام، على سبيل المثال، الذي ينتج عن استحقاقات الموظفين، ويقاس على أساس غير القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ. في هذه الظروف، يجب أن يثبت أصل تعويضي ويقاس باستخدام افتراضات تتسق مع تلك المستخدمة لقياس البند المقابل، مع مراعاة تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل الأصل التعويضي وأية قيود تعاقدية على مبلغ التعويض. وتوفر الفقرة 116 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن الأصل التعويضي.

الاستثناءات من مبدأ القياس

الحقوق المُعاد اقتناؤها

83. يجب على الجهة المستحوذة قياس قيمة الحق المُعاد اقتناؤه المثبت على أنه أصل غير ملموس على أساس المدة المتبقية للترتيب الملزم ذي الصلة بغض النظر عما إذا كان المشاركون في السوق سينظرون في التجديدات الممكنة للترتيبات الملزمة عند قياس قيمته العادلة. وتوفر "فقرتان إرشادات التطبيق 79 و80" إرشادات ذات الصلة.

معاملات الدفع على أساس الأسهم

84. تقوم الجهة المستحوذة بقياس أداة الالتزام أو أداة حقوق الملكية التي تتعلق بمعاملات دفع مبنية على أساس الأسهم للعملية المستحوذ عليها، أو إحلال لمعاملات الدفع المبنية على أساس الأسهم للعملية المستحوذ عليها بمعاملات دفع مبنية على أساس الأسهم للجهة المستحوذة وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول المدفوعات على أساس السهم.

إثبات وقياس الشهرة أو المكسب نتيجة الشراء بسعر تفاضلي

85. **يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الشهرة اعتباراً من تاريخ الاستحواذ، وتقاس بمقدار زيادة (أ) على (ب) أدناه، مع مراعاة متطلبات الفقرة 86:**

أ. **مجموع:**

(1) **المقابل المحول الذي يقاس وفق هذا المعيار، والذي يتطلب عادة القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ (انظر الفقرة 95)؛ و**

(2) **مبلغ أي حصة غير مسيطرة في عملية الجهة المستحوذ عليها والتي تقاس وفق هذا المعيار؛ و**

(3) **في عملية الاستحواذ المنجزة على مراحل (انظر الفقرات 99-100)، القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة حقوق الملكية المُحتفظ بها سابقاً للجهة المستحوذة في العملية المستحوذ عليها.**

ب. **صافي المبالغ في تاريخ الاستحواذ للأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، والتي تُقاس وفقاً لهذا المعيار.**

86. **يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت الشهرة فقط إلى الحد الذي يؤدي فيه الاستحواذ إلى:**

أ. **توليد تدفقات نقدية داخلة (مثل استحواذ عملية مولدة للنقد)؛ و/أو**

ب. **انخفاض صافي التدفقات النقدية الخارجة للجهة المستحوذة.**

ويجب على الجهة المستحوذة أن تثبت أي زيادة إضافية في (أ) على (ب) في الفقرة 85 أعلاه على أنها خسارة في الفائض أو العجز. وتوفر "فقرة إرشادات التطبيق 93" إرشادات تطبيق ذات صلة.

87. في الاستحواذ التي تتبادل فيها الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) حصص حقوق ملكية فقط، قد تكون القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية العملية المستحوذ عليها أكثر قابلية للقياس بموثوقية من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية الجهة المستحوذة. وعندما يكون الأمر كذلك، يجب على الجهة المستحوذة أن يحدد مبلغ الشهرة باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق ملكية العملية المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص حقوق الملكية المحولة. ولتحديد مبلغ الشهرة في عملية استحواذ لم يُحول فيها مقابل، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تستخدم القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصص الجهة المستحوذة في عملية الجهة المستحوذ عليها بدلاً من القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للمقابل المُحوّل (فقرة 85 (أ) (1)). توفر "فقرة إرشادات التطبيق 94" إرشادات ذات الصلة.

الشراء بسعر تفاضلي

88. أحياناً في تجميع لعمليات في القطاع العام مصنف كاقتناء، قد تقوم الجهة المستحوذة بالشراء بسعر تفاضلي، وهو الاستحواذ الذي يتجاوز فيه المبلغ في الفقرة 85(ب) مجموع المبالغ المحددة في الفقرة 85(أ). وإذا بقيت هذه الزيادة بعد تطبيق المتطلبات الواردة في الفقرة 90، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت المكسب الناتج ضمن الفائض أو العجز في تاريخ الاستحواذ. ويجب أن ينسب المكسب إلى الجهة المستحوذة.

89. قد يحدث الشراء بسعر تفاضلي، على سبيل المثال، في الاستحواذ الذي يكون بيعاً إجبارياً يتصرف فيه البائع تحت ضغط اقتصادي. مع ذلك، يمكن أيضاً أن يترتب على استثناءات الإثبات أو القياس لبنود معينة نوقشت في الفقرات 76-84 إثبات مكسب (أو تغيير مبلغ مكسب سبق إثباته) من الشراء بسعر تفاضلي.

90. قبل إثبات مكسب من الشراء بسعر تفاضلي، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد تقويم ما إذا كانت قد حددت بشكل صحيح جميع الأصول المقتناة وجميع الالتزامات التي تم تحملها، ويجب عليها أن تثبت أي

أصول أو التزامات إضافية والتي حُدِّدت نتيجة لذلك. ويجب على الجهة المستحوذة حينئذ مراجعة الإجراءات المُستخدمة لقياس المبالغ التي يتطلب هذا المعيار إثباتها في تاريخ الاستحواذ لجميع ما يلي:

أ. الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها؛ و

ب. الحصة غير المسيطرة في العملية المستحوذ عليها، إن وجدت؛ و

ج. بالنسبة للاستحواذ الذي يتم على مراحل، حصة ملكية الجهة المستحوذة المُحتفظ بها سابقاً في العملية المستحوذ عليها؛ و

د. المقابل المحول.

إن الهدف من المراجعة هو التأكد من أن عمليات القياس تعكس بصورة ملائمة جميع المعلومات المتاحة كما في تاريخ الاستحواذ.

91. في القطاع العام، تحصل جهة ما في بعض الأحيان على سيطرة على عملية في معاملة غير تبادلية تحول بموجبها مقابل لا يساوي تقريباً القيمة العادلة للعملية المستحوذ عليها. وتشمل هذه الظروف، على سبيل المثال لا الحصر:

أ. المصادرة التعويضية لعمليات أو جهات؛ و

ب. قيام الجهة المانحة بتحويل عملية ما إلى الجهة المستحوذة لقاء مقابل رمزي.

92. حيثما يكون الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام هو استحواذ، تعامل مثل هذه الاستحواذات غير التبادلية على أنها شراء بسعر تفاضلي وتسجل وفق الفقرات 88-90.

استحواذ غير تبادلي دون تحويل مقابل

93. في القطاع العام، تحصل جهة أحياناً على سيطرة على عملية في معاملة غير تبادلية لا تحول فيها أي مقابل. وتشمل هذه الظروف، على سبيل المثال لا الحصر:

أ. المصادرات غير التعويضية لعمليات أو جهات (تعرف أيضاً بعمليات التوطين الإلزامية)؛ و

ب. تحويل عملية إلى جهة من قبل جهة مانحة دون مقابل. وقد تتم مثل هذه التحويلات عن طريق وصية في تركة؛ و

ج. تحويل عملية إلى جهة حيث يكون لدى العملية صافي الالتزامات. ويجوز للجهة أن تقبل تحويل صافي الالتزامات لمنع وقف العملية. وتعرف هذه المعاملات أحياناً باسم "الإنقاذ".

94. عندما يكون الجوهر الاقتصادي لتجميع عمليات في القطاع العام هو استحواذ، فإن الجهة المستحوذة، التي تحصل على سيطرة على عملية الجهة المستحوذ عليها في معاملة غير تبادلية لا يحوّل فيها مقابل، لا تثبت شهرة. وتثبت الجهة المستحوذة مكسباً أو خسارة في الفائض أو العجز وفق الفقرة 86.

المقابل المحوّل

95. يجب قياس المقابل المحوّل في استحواذ بالقيمة العادلة، والتي يجب حسابها بمجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ للأصول المحوّلة من قبل الجهة المستحوذة، والالتزامات التي تتحملها الجهة المستحوذة ملاك العملية المستحوذ عليها السابقين وحصص حقوق الملكية المصدرة من قبل الجهة المستحوذة. (مع ذلك، فإنه يجب قياس أي جزء من المكافآت على أساس الأسهم التي تقوم الجهة المستحوذة بمبادلتها بمكافآت محتفظ بها من قبل موظفي العملية المستحوذ عليها والتي يتضمنها المقابل المحوّل في الاستحواذ، وفقاً للفقرة 84 بدلاً من القيمة العادلة). وتشمل أمثلة الأشكال الممكنة للمقابل النقد، وأصول أخرى، وعملية أو جهة مسيطر عليها من الجهة المستحوذة، والعوض المحتمل، وأدوات حقوق الملكية العادية أو الممتازة، والخيارات، وحصص الأعضاء في الجهات التعاونية.

96. قد يتضمن المقابل المحوّل أصولاً أو التزامات للجهة المستحوذة التي يكون لها قيم دفترية تختلف عن قيمها العادلة في تاريخ الاستحواذ (على سبيل المثال، أصول غير نقدية أو عملية للجهة المستحوذة). إذا كان الأمر كذلك، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد قياس الأصول أو الالتزامات المُحوّلة بقيمها العادلة كما في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكاسب أو الخسائر الناتجة – إن وجدت – ضمن الفائض أو العجز. مع ذلك، تبقى أحياناً الأصول أو الالتزامات المحولة لدى الجهة المجمّعة بعد الاستحواذ (على سبيل المثال، نظراً لأن الأصول أو الالتزامات حُوِّلت إلى العملية المستحوذ عليها وليس إلى ملاكها السابقين)، ومن ثم، تحتفظ الجهة المستحوذة بالسيطرة عليها. في هذه الحالة، يجب على الجهة المستحوذة قياس هذه الأصول والالتزامات بالقيم الدفترية قبل تاريخ الاستحواذ مباشرة، ولا يجوز لها أن تثبت مكسباً أو خسارة، ضمن الفائض أو العجز، من الأصول أو الالتزامات التي تسيطر عليها قبل وبعد الاستحواذ.

العوض المحتمل

97. يتضمن المقابل الذي تحوله الجهة المستحوذة في التبادل للسيطرة على العملية المستحوذ عليها، أي أصل أو التزام ينتج عن ترتيب عوض محتمل (انظر الفقرة 95). يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ للمقابل المحتمل على أنه جزء من العوض المحوّل في التبادل للسيطرة على العملية المستحوذ عليها.

98. يجب على الجهة المستحوذة أن تصنف أي تعهد بسداد العوض المحتمل الذي يلبي تعريف الأداة المالية كالتزام مالي، أو كمكون لصافي الأصول/ حق ملكية على أساس تعريفات أداة حقوق الملكية والالتزام المالي في الفقرة 9 من معيار المحاسبة للقطاع العام 28. ويجب على الجهة المستحوذة أن تصنف الحق باسترداد المقابل المحوّل سابقاً على أنه أصل إذا تم استيفاء شروط محددة. وتوفر الفقرة 117 إرشادات بشأن المحاسبة اللاحقة عن العوض المحتمل.

الاستحواذ الذي يتم على مراحل

99. تحصل الجهة المستحوذة أحياناً على السيطرة على العملية المستحوذ عليها والتي تحتفظ فيها بحصة حقوق ملكية مباشرة قبل تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، في 31 ديسمبر 1×20، تحتفظ الجهة (أ) بحصة حقوق ملكية غير مسيطرة بنسبة 35% في الجهة (ب). وفي ذلك التاريخ، تشتري الجهة (أ) حصة إضافية بنسبة 40% في الجهة (ب)، والتي تمنحها السيطرة على الجهة (ب). ويشير هذا المعيار إلى مثل هذه المعاملة على أنها استحواذ يتم على مراحل، وأحياناً يُشار إليه أيضاً على أنه استحواذ تدريجي.

100. في الاستحواذ الذي يتم على مراحل، يجب على الجهة المستحوذة أن تعيد قياس حصة حقوق ملكيتها المُحتفظ بها سابقاً في عملية الجهة المستحوذ عليها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ وأن تثبت المكسب أو الخسارة الناتجة – إن وجدت – في الفائض أو العجز أو صافي الأصول/ حق الملكية، حسب ما يكون مناسبًا. وفي الفترات السابقة للقوائم المالية، قد تكون الجهة المستحوذة أثبتت تغيرات في مبلغ حصة ملكيتها في العملية المستحوذ عليها ضمن صافي الأصول/ حق الملكية. وإذا كان الأمر كذلك، يُثبت المبلغ الذي أُثبت في صافي الأصول/ حقوق الملكية على الأساس نفسه الذي كان سيكون مطلوباً استخدامه إذا كانت الجهة المستحوذة قد استبعدت مباشرة حصة حقوق الملكية المحتفظ بها سابقاً.

إرشادات إضافية لتطبيق طريقة الاستحواذ عندما يتم الاستحواذ من خلال التغيرات في حقوق التصويت، وبموجب العقد وحده، والظروف المماثلة التي لا يُحوَّل فيها مقابل

الاستحواذ الذي يتم من خلال التغيرات في حقوق التصويت، وبموجب العقد وحده، والظروف المشابهة التي لا تنطوي على تحويل مقابل

101. تحصل الجهة المستحوذة أحيانًا على السيطرة على العملية المستحوذ عليها دون تحويل المقابل. وتنطبق طريقة الاستحواذ للمحاسبة عن الاستحواذ على تلك الحالات من تجميع العمليات في القطاع العام. وتتضمن مثل هذه الظروف ما يلي:

أ. أن تعيد العملية المستحوذ عليها شراء عدد كاف من أسهمها لأجل أن يحصل مستثمر حالي (الجهة المستحوذة) على السيطرة.

ب. أن تنقضي حقوق النقض للأقلية والتي منعت الجهة المستحوذة سابقاً من السيطرة على العملية المستحوذ عليها حيث تحتفظ فيها الجهة المستحوذة بأغلبية حقوق التصويت.

ج. أن تتفق الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها على تجميع عملياتهما بموجب عقد فقط. ولا تحول الجهة المستحوذة مقابلاً في عملية التبادل للحصول على السيطرة على العملية المستحوذ عليها ولا تتملك أي حصص قابلة للقياس في حقوق ملكية العملية المستحوذ عليها، سواء في تاريخ الاستحواذ أم قبل ذلك.

102. في الاستحواذ الذي يتم بموجب عقد فقط، يجب على الجهة المستحوذة أن تنسب إلى ملاك العملية المستحوذ عليها مبلغ صافي أصول العملية المستحوذ عليها المثبتة وفق هذا المعيار. بعبارة أخرى، فإن حصص حقوق الملكية القابلة للقياس في العملية المستحوذ عليها المُحتفظ بها من قبل جهات غير الجهة المستحوذة هي حصص غير مسيطرة في القوائم المالية المجمعة بعد التجميع، حتى لو كانت النتيجة أن جميع حصص الملكية القابلة للقياس في العملية المستحوذ عليها تنسب إلى الحصص غير المسيطرة.

فترة القياس

103. **في حال عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن الاستحواذ بنهاية فترة القوائم المالية التي يحدث فيها الاستحواذ، يجب على الجهة المستحوذة أن تعرض في قوائمها المالية مبالغاً مؤقته للبنود التي لم تكتمل المحاسبة بشأنها. وخلال فترة القياس، تقوم الجهة المستحوذة بتعديل المبالغ المؤقتة المثبتة في تاريخ الاستحواذ بأثر رجعي لتعكس المعلومات الجديدة التي حُصِل عليها عن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ، والتي إذا كانت معروفة، كان من شأنها أن تؤثر في قياس المبالغ المثبتة في ذلك التاريخ. وخلال فترة القياس، يجب أيضاً على الجهة المستحوذة إثبات الأصول أو الالتزامات الإضافية إذا حُصِل على معلومات جديدة عن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ، والتي إذا كانت معروفة، كان من شأنها أن تؤدي إلى إثبات تلك الأصول والالتزامات في ذلك التاريخ. وتنتهي فترة القياس بمجرد حصول الجهة المستحوذة على المعلومات التي كانت تسعى إلى الحصول عليها بشأن الحقائق والظروف التي كانت قائمة في تاريخ الاستحواذ أو عندما تعلم أنه لا يمكن الحصول على مزيد من المعلومات. مع ذلك، لا يجوز أن تتجاوز فترة القياس سنة واحدة من تاريخ الاستحواذ.**

104. فترة القياس هي الفترة بعد تاريخ الاستحواذ والتي يجوز للجهة المستحوذة خلالها أن تعدل المبالغ المؤقتة المُثبتة للاستحواذ. وتوفر فترة القياس للجهة المستحوذة وقتاً معقولاً لتحصل على المعلومات الضرورية لتحديد وقياس ما يلي اعتباراً من تاريخ الاستحواذ وفق متطلبات هذا المعيار:

أ. الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها؛ و

ب. المقابل المحوّل للعملية المستحوذ عليها (أو المبلغ الآخر المستخدمة في قياس الشهرة)؛ و

ج. في الاستحواذ الذي يتم على مراحل، حصة حقوق الملكية في العملية المستحوذ عليها التي كانت مُحتفظ بها سابقاً من قبل الجهة المستحوذة؛ و

د. الشهرة أو الخسارة أو المكسب الناتج عن عملية شراء بسعر تفاضلي.

.105 يجب على الجهة المستحوذة أن تأخذ في الاعتبار جميع العوامل ذات الصلة عند تحديد ما إذا كانت المعلومات التي حُصِل عليها بعد تاريخ الاستحواذ ينبغي أن ينتج عنها تعديل للمبالغ المؤقتة المثبتة، أو ما إذا كانت تلك المعلومات تنتج عن أحداث وقعت بعد تاريخ الاستحواذ. وتشمل العوامل ذات الصلة التاريخ الذي حُصِل فيه على المعلومات الإضافية وما إذا كانت الجهة المستحوذة تستطيع أن تحدد سبباً لتغيير المبالغ المؤقتة. ومن المرجح أن تعكس المعلومات التي حُصِل عليها بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ الظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ أكثر من المعلومات التي حُصل عليها بعد عدة أشهر. على سبيل المثال، ما لم يُحدَّد الحدث العارض الذي يغير قيمته العادلة، فإن بيع أصل إلى طرف ثالث بعد وقت قصير من تاريخ الاستحواذ بمبلغ يختلف بشكل مهم عن قيمته العادلة المؤقتة المقاسة في ذلك التاريخ، من المرجح أن يشير إلى خطأ في المبالغة المؤقتة.

.106 تثبت الجهة المستحوذة الزيادة (النقص) في المبلغ المؤقت المثبت لأصل قابل للتحديد (التزام) بزيادة أو نقص في الشهرة. مع ذلك، قد تؤدي المعلومات الجديدة المتحصل عليها خلال فترة القياس أحيانا إلى تعديل المبلغ المؤقت لأكثر من أصل أو التزام واحد. على سبيل المثال، قد تكون الجهة المستحوذة تحملت التزاماً بأن تدفع تعويضات تتعلق بحادث في أحد مرافق العملية المستحوذ عليها، يكون جزء منها أو جميعها مشمولة بوثيقة تأمين ضد المسؤولية العملية المستحوذ عليها. وإذا حصلت الجهة المستحوذة على معلومات جديدة خلال فترة القياس حول القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لذلك الالتزام، فإن تعديل الشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ المؤقت المثبت للالتزام ستُجرى مقاصة له (كلياً أو جزئياً) بتعديل مقابل للشهرة الناتجة عن تغيير المبلغ المؤقت المثبت للمطالبة المستحقة التحصيل من المؤمّن.

.107 خلال فترة القياس، يجب على الجهة المستحوذة أن تثبت التعديلات على المبالغ المؤقتة كما لو كانت المحاسبة عن الاستحواذ قد اكتملت في تاريخ الاستحواذ. ومن ثم، يجب على الجهة المستحوذة أن تعدل المعلومات المقارنة للفترات السابقة المعروضة في القوائم المالية حسب الحاجة، بما في ذلك إجراء أي تغيير في الاستهلاك، أو الاستنفاذ أو الآثار الأخرى على الدخل المثبت عند استكمال المحاسبة الأولية.

.108 بعد انتهاء فترة القياس، يجب على الجهة المستحوذة أن تعدل المحاسبة عن الاستحواذ فقط لتصحح خطأ وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 3.

تحديد ما يُعد جزءاً من معاملة الاستحواذ

.109 **قد تكون للجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها علاقة قائمة مسبقاً أو ترتيب آخر قبل بدء المفاوضات المتعلقة بالاستحواذ، أو قد تدخلان في ترتيب أثناء المفاوضات يكون منفصلاً عن الاستحواذ. في أي من الحالتين، يجب على الجهة المستحوذة أن تحدد أي مبالغ لا تُعد جزءاً مما تبادلته الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقون) ضمن عملية الاستحواذ، أي المبالغ التي لا تُعد جزءاً من المبادلة للعملية المستحوذ عليها. ويجب على الجهة المستحوذة، كجزء من تطبيق طريقة الاستحواذ، أن تثبت فقط المقابل المحول للعملية المستحوذ عليها والأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها في مقابل العملية المستحوذ عليها. وتتم المحاسبة عن المعاملات المنفصلة وفق معايير المحاسبة للقطاع العام ذات الصلة.**

.110 من المرجح أن تكون المعاملة التي تم الدخول فيها من قبل الجهة المستحوذة أو بالإنابة عنها وتكون بشكل رئيس لمصلحة الجهة المستحوذة أو الجهة المجمّعة، وليست بشكل رئيس لمصلحة العملية المستحوذ عليها (أو ملاكها السابقين) قبل الاستحواذ؛ معاملة منفصلة. فيما يلي أمثلة للمعاملات المنفصلة التي لا يشملها تطبيق طريقة الاستحواذ:

أ. معاملة تكون في الواقع تسوية لعلاقات موجودة من قبل بين الجهة المستحوذة والعملية المستحوذ عليها؛ و

ب. معاملة تكون في الواقع هي مكافأة للعاملين في العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقين عن خدمات مستقبلية؛ و

ج. معاملة تُعوَّض فيها العملية المستحوذ عليها أو ملاكها السابقون عن دفع تكاليف الجهة المستحوذة المتعلقة بالاستحواذ.

وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 99-106" إرشادات ذات الصلة.

التكاليف المتعلقة بالاستحواذ

111. التكاليف المتعلقة بالاستحواذ هي تكاليف تتحملها الجهة المستحوذة لإحداث الاستحواذ. وتشمل هذه التكاليف أتعاب البحث عن الجهة المؤهلة للاستحواذ؛ الأتعاب الاستشارية، والنظامية، والمحاسبية، وأتعاب التقييم والأتعاب المهنية أو الاستشارية الأخرى؛ والتكاليف الإدارية العمومية، بما في ذلك تكاليف إنشاء إدارة داخلية للاستحواذ؛ وتكاليف تسجيل وإصدار أوراق مالية تمثل دين وحقوق ملكية. ويجب على الجهة المستحوذة المحاسبة عن التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على أنها مصروفات في الفترات التي يتم فيها تحمل التكاليف والحصول على الخدمات، مع استثناء واحد. إذ يجب أن تثبت تكاليف إصدار الأوراق المالية التي تمثل ديناً أو حقوق ملكية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 28 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 29.

القياس والمحاسبة اللاحقان

112. **بشكل عام، يجب أن تقوم الجهة المستحوذة لاحقاً بقياس (والمحاسبة عن) الأصول المقتناة أو الالتزامات التي تم تحملها أو تكبدها وأدوات حقوق الملكية التي أُصدرت في الاستحواذ، وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى التي تنطبق على تلك البنود، حسب طبيعتها. مع ذلك، يقدم هذا المعيار إرشادات بشأن القياس والمحاسبة في وقت لاحق عما يلي من الأصول المقتناة، والالتزامات التي تم تحملها أو تكبدها وأدوات حقوق الملكية التي أُصدرت في الاستحواذ:**

أ. **الحقوق المعاد اقتناؤها؛ و**

ب. **الالتزامات المحتملة المثبتة في تاريخ الاستحواذ؛ و**

ج. **الأصول التعويضية؛ و**

د. **العوض المحتمل؛ و**

ه. **ضرائب الدخل (عندما لا تدرج ضمن شروط الاستحواذ).**

وتوفر "فقرات إرشادات التطبيق 107-108" إرشادات ذات الصلة.

الحقوق المُعاد اقتناؤها

113. يُستهلَك الحق المعاد اقتناؤه المثبت على أنه أصل غير ملموس على مدى الفترة المتبقية من الترتيب الملزم الذي منح فيه الحق، عندما يكون منح الحق لفترة محددة. وعندما يُمنح الحق لفترة غير محددة، فإنه يجب أن تقوم الجهة الناتجة عن الدمج باختبار الحق سنوياً على الأقل لأغراض تحديد ما إذا كان هناك هبوط في القيمة، وعندما يكون هناك مؤشر على أن هذا الحق قد هبطت قيمته. ويجب على الجهة المستحوذة التي تبيع لاحقاً حقاً معاداً اقتناؤه لطرف ثالث، أن يأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عند تحديد المكسب أو الخسارة من البيع.

التحويلات والقروض الميسرة والمنافع المماثلة المستلمة من قبل الجهة المستحوذة أو العملية المستحوذ عليها على أساس ضوابط قد تتغير نتيجة استحواذ.

114. يجب أن يُعاد تقييم التحويل أو القرض الميسر أو الاستحقاق المماثل الذي سبق أن تسلمته الجهة المستحوذة أو العملية المستحوذ عليها على أساس ضوابط تتغير نتيجة استحواذ وفق معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى (توفر "فقرات إرشادات التطبيق 109-111" إرشادات ذات الصلة).

الالتزامات المحتملة

115. بعد الإثبات الأولي وحتى يُسوَّى الالتزام أو يلغى أو تنتهي صلاحيته، فإنه يجب على الجهة المستحوذة قياس الالتزام المحتمل المثبت في استحواذ بالأعلى من:

أ. المبلغ الذي من شأنه أن يُثْبَت وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 19؛ و

ب. المبلغ المثبت أولياً مطروحاً منه – في حال انطباق ذلك – المبلغ التراكمي للاستنفاذ المثبت وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*.

ولا ينطبق ذلك على العقود التي تمت المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29.

الأصول التعويضية

116. في نهاية كل فترة قوائم مالية لاحقة، يجب على الجهة المستحوذة قياس الأصل التعويضي الذي أُثبت في تاريخ الاستحواذ باستخدام الأساس نفسه المستخدم لإثبات الالتزام أو الأصل المعوض عنه، مع مراعاة أي حدود تعاقدية على قيمته، وبالنسبة للأصل التعويضي الذي لا يُقاس لاحقاً بقيمته العادلة، يستخدم تقدير الإدارة لإمكانية تحصيل الأصل التعويضي. ويجب على الجهة المستحوذة أن تلغي إثبات الأصل التعويضي فقط عندما تُحصّل الأصل، أو تبيعه أو تفقد الحق فيه.

العوض المحتمل

117. قد تكون بعض التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل التي تثبتها الجهة المستحوذة بعد تاريخ الاستحواذ، نتيجة لمعلومات إضافية حصلت عليها الجهة المستحوذة بعد ذلك التاريخ بشأن الحقائق والظروف التي كانت موجودة في تاريخ الاستحواذ. مثل هذه التغيرات هي تعديلات تتم في فترة القياس وفق الفقرات 103-107. مع ذلك، فإن التغيرات الناتجة عن أحداث بعد تاريخ الاستحواذ، مثل تحقيق أرباح مستهدفة أو الوصول إلى سعر سهم محدد أو الوصول إلى مرحلة مستهدفة لمشروع بحث وتطوير، لا تعتبر تعديلات في فترة القياس. ويجب على الجهة المستحوذة المحاسبة عن التغيرات في القيمة العادلة للعوض المحتمل والتي لا تعتبر تعديلات في فترة القياس، كما يلي:

أ. لا يجوز إعادة قياس العوض المحتمل المصنف على أنه مكون من صافي الأصول/ حقوق ملكية، ويُحاسب عن تسويته اللاحقة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية.

ب. العوض المحتمل الآخر الذي:

(1) يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، يُقاس بالقيمة العادلة في كل تاريخ للقوائم المالية وتُثبت التغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 29.

(2) لا يدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة للقطاع العام 29، يُقاس بالقيمة العادلة في كل تاريخ للقوائم المالية، وثبت التغيرات في القيمة العادلة في الفائض أو العجز.

ضرائب الدخل (إذا لم تُدرَج في شروط الاستحواذ)

118. قد ينتج عن الاستحواذ الذي يشمل جهات القطاع العام أن تقوم السلطة الضريبية بالإعفاء من مبالغ ضريبية لاحقاً بعد الاستحواذ. وتقوم الجهة المستحوذة بالمحاسبة عن الضريبة التي أُعفي منها بأثر مستقبلي وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

الإفصاحات

119. **يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة الاستحواذ والأثر المالي المترتب عليه والذي يحدث، إما:**

أ. **خلال فترة القوائم المالية الحالية؛ أو**

ب. **بعد نهاية فترة القوائم المالية ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار.**

120. لتحقيق الهدف في الفقرة 119، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل استحواذ يحدث خلال فترة القوائم المالية:

أ. اسم ووصف العملية المستحوذ عليها.

ب. تاريخ الاستحواذ.

ج. نسبة حصص حقوق الملكية التي لها حق التصويت أو ما يعادلها التي تم الاستحواذ عليها.

د. الأسباب الرئيسة للاستحواذ ووصف الكيفية التي حصلت بها الجهة المستحوذة على السيطرة على العملية المستحوذ عليها، بما في ذلك، حيثما ينطبق ذلك، الأساس النظامي للاستحواذ.

ه. وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة التي أُثبتت، مثل التضافر المتوقع الناتج عن تجميع العملية المستحوذ عليها وعمليات الجهة المستحوذة، والأصول غير الملموسة غير المؤهلة للإثبات بصفة منفصلة أو عوامل أخرى.

و. القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لمجموع المقابل المحول والقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسة من فئات المقابل، مثل:

(1) النقد؛ و

(2) الأصول الملموسة أو غير الملموسة الأخرى، بما في ذلك عملية أو جهة مسيطر عليها من قبل الجهة المستحوذة؛ و

(3) الالتزامات التي يتم تحملها، على سبيل المثال، التزام عن عوض محتمل؛ و

(4) حصص حقوق ملكية الجهة المستحوذة، بما في ذلك عدد الأدوات المالية أو الحصص التي أُصدرت أو ستُصدر وطريقة قياس القيمة العادلة لتلك الأدوات المالية أو الحصص.

ز. بالنسبة لترتيبات العوض المحتمل والأصول التعويضية:

(1) المبلغ المثبت في تاريخ الاستحواذ؛ و

(2) وصف الترتيب وأساس تحديد مبلغ السداد؛ و

(3) تقدير نطاق النتائج (غير مخصومة)، أو إذا لم يمكن تقدير النطاق، يُفصَح عن هذه الحقيقة وأسباب عدم إمكانية تقدير النطاق. وإذا كان الحد الأقصى لمبلغ السداد غير محدد، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

ح. بالنسبة للحسابات المدينة القابل للتحصيل المستحوذ عليها:

(1) القيمة العادلة للحسابات المدينة؛ و

(2) المبالغ الإجمالية المستحقة التحصيل وفق ترتيب ملزم؛ و

(3) أفضل تقدير في تاريخ الاستحواذ للتدفقات النقدية وفق ترتيب ملزم والتي لا يتوقع تحصيلها.

وتُوَفَّر الإفصاحات حسب الفئات الرئيسة للحسابات المدينة القابلة للتحصيل مثل القروض للغير وعقود الإيجار التمويلي المباشر وأي فئة أخرى من الحسابات المدينة.

ط. المبالغ المثبتة في تاريخ الاستحواذ لكل فئة رئيسة من الأصول المقتناة والالتزامات التي تم تحملها.

ي. بالنسبة لكل التزام محتمل أُثبت وفق الفقرة 77، المعلومات المطلوبة في الفقرة 98 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19. وإذا لم يُثبت الالتزام المحتمل نظراً لأن قيمته العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن:

(1) المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 100 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19؛ و

(2) أسباب عدم إمكانية قياس الالتزام بموثوقية.

ك. مجموع مبلغ الشهرة التي يتوقع أن تكون قابلة للخصم لأغراض ضريبية.

ل. بالنسبة للمعاملات التي تُثبت بصورة منفصلة عن اقتناء الأصول وتحمل الالتزامات في الاستحواذ وفق الفقرة 109:

(1) وصف لكل معاملة؛ و

(2) كيفية المحاسبة عن كل معاملة لدى الجهة المستحوذة؛ و

(3) المبالغ المثبتة لكل معاملة والبند في القوائم المالية الذي يُثبت فيه كل مبلغ؛ و

(4) إذا كانت المعاملة تسوية فعلية لعلاقة كانت موجودة مسبقاً، الطريقة المستخدمة لتحديد مبلغ التسوية.

م. يشمل الإفصاح عن المعاملات المثبتة بشكل منفصل والمطلوبة بموجب البند (ل)، مبلغ التكاليف المتصلة بالاستحواذ، وبشكل منفصل، مبلغ تلك التكاليف التي تُثبت على أنها مصروف والبند أو البنود في قائمة الأداء المالي التي تُثبت فيها تلك المصروفات. كما يجب الإفصاح عن مبلغ أي تكاليف إصدار لم تُثبت على أنها مصروف والكيفية التي أُثبتت بها.

ن. في استحواذ تُثبت فيه الخسارة في الفائض أو العجز (انظر الفقرة 86):

(1) مبلغ الخسارة التي أُثبتت وفق الفقرة 86 والبند في قائمة الأداء المالي الذي تُثبت فيه الخسارة؛ و

(2) وصف الأسباب التي أدت إلى تحقيق خسارة في المعاملة.

س. في الشراء بسعر تفاضلي (انظر الفقرات 88-90):

(1) مبلغ أي مكسب أُثبت وفق الفقرة 88 والبند في قائمة الأداء المالي الذي يثبت فيه المكسب؛ و

(2) وصف للأسباب التي أدت إلى تحقيق مكسب في المعاملة.

ع. بالنسبة لكل استحواذ تحتفظ فيها الجهة المستحوذة بأقل من 100٪ من حصص الملكية القابلة للقياس الكمي أو ما يعادلها في العملية المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ:

(1) مبلغ الحصة غير المستحوذة في العملية المستحوذ عليها التي أُثبتت في تاريخ الاستحواذ وأساس قياس ذلك المبلغ؛ و

(2) بالنسبة لكل حصة غير مسيطرة في العملية المستحوذ عليها يُقاس بالقيمة العادلة، يُفصَح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لقياس ذلك المبلغ.

ف. في الاستحواذ الذي يتم على مراحل:

(1) القيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ لحصة الملكية في العملية المستحوذ عليها التي كانت تمتلكها الجهة المستحوذة قبل تاريخ الاستحواذ مباشرة؛ و

(2) مبلغ أي مكسب أو خسارة أُثبت نتيجة إعادة قياس القيمة العادلة لحصة حقوق الملكية في العملية المستحوذ عليها التي كانت تمتلكها الجهة المستحوذة قبل الاستحواذ (انظر الفقرة 100) والبند في قائمة الأداء المالي الذي يثبت فيها المكسب أو الخسارة.

ص. المعلومات التالية:

(1) مبالغ الإيرادات والمصروفات، والفائض أو العجز الخاصة بالعملية المستحوذ عليها منذ تاريخ الاستحواذ والمدرجة في قائمة الأداء المالي الموحدة لفترة القوائم المالية؛ و

(2) الإيرادات والمصروفات والفائض أو العجز للجهة المجمّعة لفترة القوائم المالية الحالية كما لو كان تاريخ الاستحواذ لجميع الاستحواذات التي حدثت خلال السنة هو بداية فترة القوائم المالية السنوية.

وإذا كان الإفصاح عن أي من المعلومات المطلوبة في هذه الفقرة الفرعية أمراً غير عملياً، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن هذه الحقيقة وتوضح أن الإفصاح سبب غير عملي. ويستخدم هذا المعيار مصطلح "غير عملي" بالمعنى نفسه في معيار المحاسبة للقطاع العام 3.

121. بالنسبة لعمليات الاستحواذ التي تحدث خلال فترة القوائم المالية والتي يكون كل منها بصفة منفردة غير ذي أهمية نسبية ولكنها تكون بصفة جماعية ذات أهمية نسبية، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح بصورة مجمعة عن المعلومات المطلوبة بموجب الفقرة 120(هـ)-(ص).

122. إذا كان تاريخ الاستحواذ لإحدى عمليات الاستحواذ يقع بعد فترة القوائم المالية، ولكن قبل اعتماد إصدار القوائم المالية، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرة 120 ما لم تكن المحاسبة الأولية للاستحواذ غير كاملة في وقت اعتماد إصدار القوائم المالية. وفي هذه الحالة، يجب على الجهة المستحوذة أن تصف أي الإفصاحات لم يمكن القيام بها وأسباب ذلك.

123. **يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم الآثار المالية للتعديلات التي أُثبتت في فترة القوائم المالية الحالية المتعلقة بالاستحواذات التي تمت في الفترة أو في فترات القوائم المالية السابقة.**

124. لتحقيق الهدف في الفقرة 123، تقوم الجهة المستحوذة بالإفصاح عن المعلومات التالية عن كل استحواذ ذي أهمية نسبية أو مجموع الاستحواذات التي يكون كل منها بصفة منفردة غير ذي أهمية نسبية ولكنها تكون مجتمعة ذات أهمية نسبية:

أ. إذا كانت المحاسبة الأولية عن استحواذ غير مكتملة (انظر الفقرة 103) بالنسبة لأصول أو التزامات أو حصص غير مسيطرة أو بنود معينة للمقابل، والمبالغ التي أُثبتت في القوائم المالية للاستحواذ، ومن ثم حُدِّدت بشكل مؤقت فقط:

(1) الأسباب التي أدت إلى عدم اكتمال المحاسبة الأولية عن الاستحواذ؛ و

(2) الأصول والالتزامات وحصص الملكية القابلة للقياس الكمي (أو ما يعادلها) أو بنود المقابل التي لم تكتمل المحاسبة الأولية بشأنها؛ و

(3) طبيعة ومبلغ أي تعديلات لفترة القياس أُثبتت خلال فترة القوائم المالية وفقاً للفقرة 107.

ب. عن كل فترة قوائم مالية بعد تاريخ الاستحواذ وحتى تقوم الجهة بجمع أو بيع أو فقدان الحق في أصل عوض محتمل أو إلى أن تقوم الجهة بتسوية التزامات محتملة أو يُلغى الالتزام أو تنتهي صلاحيته:

(1) أي تغييرات في المبالغ التي أُثبتت، بما في ذلك أية فروق ناتجة عن التسوية؛ و

(2) أي تغييرات في نطاق النتائج (غير مخصومة) وأسباب تلك التغييرات؛ و

(3) أساليب التقييم والمدخلات الرئيسة للنموذج المستخدمة لقياس العوض المحتمل.

ج. بالنسبة للالتزامات المحتملة المثبتة في استحواذ ما، يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة في الفقرتين 97 و98 من معيار المحاسبة للقطاع العام 19 لكل فئة من المخصصات.

د. مطابقة القيمة الدفترية للشهرة في بداية ونهاية فترة القوائم المالية بحيث تظهر بشكل منفصل:

(1) المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر هبوط القيمة في بداية فترة القوائم المالية.

(2) الشهرة الإضافية المثبتة خلال فترة القوائم المالية.

(3) التسويات الناتجة عن إثبات لاحق للمبالغ خلال فترة القوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل.

(4) الشهرة المستبعدة خلال فترة القوائم المالية.

(5) خسائر هبوط القيمة المثبتة خلال فترة القوائم المالية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 26، *الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد*. (يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 26 الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمبلغ الممكن استرداده وهبوط قيمة الشهرة بالإضافة إلى هذا المتطلّب).

(6) صافي فروق أسعار الصرف الناشئة خلال فترة القوائم المالية وفق معيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية*.

(7) أي تغيرات أخرى في القيمة الدفترية خلال فترة القوائم المالية.

(8) المبلغ الإجمالي ومجمع خسائر هبوط القيمة في نهاية فترة القوائم المالية.

هـ. مبلغ وتفسير أي مكسب أو خسارة أُثبتت في فترة القوائم المالية الحالية والتي:

(1) تتعلق بالأصول المقتناة القابلة للتحديد أو الالتزامات التي تم تحملها في استحواذ تم في فترة القوائم المالية الحالية أو السابقة؛ و

(2) تكون من حيث الحجم أو الطبيعة أو مدى التأثير بحيث يكون الإفصاح عنها ملائماً لفهم القوائم المالية للجهة المجمّعة.

و. إذا أُعفي من مبالغ ضريبية نتيجة لشروط الاستحواذ (انظر الفقرات 78-79):

(1) مبلغ الضريبة الذي أُعفي منها؛ و

(2) إذا كانت الجهة المستحوذة هي السلطة الضريبية، يفصح عن تفاصيل التسوية على الضرائب المستحقة القبض.

125. إذا لم تحقق الإفصاحات المحددة المطلوبة من قبل هذا المعيار وغيره من معايير المحاسبة للقطاع العام الأهداف المبينة في الفقرتين 119 و123، فإنه يجب على الجهة المستحوذة أن تفصح عن أي معلومات إضافية ضرورية لتحقيق تلك الأهداف.

تاريخ السريان والفترة الانتقالية

تاريخ السريان

126. يجب أن يُطبق هذا المعيار بأثر مستقبلي على تجميع العمليات في القطاع العام الذي يكون تاريخ الدمج أو تاريخ الاستحواذ له يوافق أو يقع بعد بداية فترة القوائم المالية الأولى السنوية التي تبدأ في أو بعد..... ويشجع على التطبيق الأبكر. إذا طبقت الجهة هذا المعيار قبل ....، يجب أن تفصح عن تلك الحقيقة.

أحكام انتقالية

127. لا يجوز عند تطبيق هذا المعيار تعديل الأصول والالتزامات، التي نشأت عن حالات تجميع العمليات في القطاع العام التي سبقت تواريخ الاستحواذ أو تواريخ الدمج فيها تطبيق هذا المعيار.

128. عند أول تطبيق لهذا المعيار، لا يجوز تعديل أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن استحواذ والتي سبق تاريخ الاستحواذ التاريخ الذي عنده طبقت الجهة لأول مرة هذا المعيار. ويجب تطبيق الفقرات 129-132 عند المحاسبة اللاحقة عن هذه الأرصدة .ولا يجوز تطبيق الفقرات 129-132 عند المحاسبة عن أرصدة العوض المحتمل الناشئة عن استحواذ له تواريخ استحواذ في أو بعد التاريخ الذي طبقت فيه الجهة لأول مرة هذا المعيار. يشير الاستحواذ كما هو وارد في الفقرات 129-132 بشكل حصري إلى الاستحواذات التي يسبق تاريخ الاستحواذ فيها تطبيق هذا المعيار.

129. عندما تنص اتفاقية استحواذ على تعديل تكلفة الاستحواذ المحتملة إذا وقعت أحداث مستقبلية، فإنه يجب على الجهة المستحوذة تضمين مبلغ ذلك التعديل في تكلفة الاستحواذ في تاريخ الاستحواذ عندما يكون التعديل محتملاً ويمكن قياسه بموثوقية.

130. قد تسمح اتفاقية استحواذ بتعديلات على تكلفة هذا الاستحواذ ويكون ذلك متوقفاً على وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية. وقد يكون التعديل، على سبيل المثال، متوقفاً على المحافظة على مستوى معين من الربح أو تحقيقه في الفترات المستقبلية، أو المحافظة على سعر سوق معين للأدوات المالية. ويكون من المحتمل عادة تقدير مثل هذه التعديلات عند المحاسبة بشكل أولي عن الاستحواذ دون الإخلال بموثوقية المعلومات حتى في حالة وجود درجة ما من عدم التأكد. وفي حالة عدم وقوع الأحداث المستقبلية أو ضرورة تعديل التقدير، فإنه يجب تعديل تكلفة الاستحواذ وفقاً لذلك.

131. مع ذلك، عندما تنص اتفاقية استحواذ على مثل هذا التعديل، فإن ذلك التعديل لا يتضمّن في تكلفة الاستحواذ في وقت المحاسبة بشكل أولي عن الاستحواذ عندما يكون غير محتمل أو لا يمكن قياسه بموثوقية. وعندما يصبح ذلك التعديل محتملاً لاحقاً ويمكن قياسه بموثوقية، فإنه يجب أن يُعالج المقابل الإضافي على أنه تعديل لتكلفة الاستحواذ.

132. في بعض الحالات، قد يكون مطلوباً من الجهة المستحوذة القيام بسداد دفعة لاحقة للبائع كتعويض عن تخفيض في قيمة الأصول المقدمة أو أدوات حقوق الملكية التي أُصدرت أو الالتزامات التي تم تكبدها أو تحملها مقابل سيطرة الجهة المستحوذة على العملية المستحوذ عليها. ويكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تضمن الجهة المستحوذة سعر السوق لأدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين التي أُصدرت على أنها جزء من تكلفة الاستحواذ، وتكون مُطالبة بأن تصدر أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافية لإعادة التكلفة إلى ما كانت عليه أصلاً. في مثل هذه الحالات، لا تُثبت زيادة في تكلفة الاستحواذ. وفي حالة أدوات حقوق الملكية، تُعوَّض القيمة العادلة للدفعة الإضافية بتخفيض مساو في القيمة المنسوبة إلى أدوات حقوق الملكية المصدرة بشكل أولي. وفي حالة أدوات الدين، تُعتبر الدفعة الإضافية تخفيضاً في العلاوة أو زيادة في الخصم على الإصدار الأولي.

133. يجب على الجهة، مثل الجهة التعاونية، التي لم تطبق حتى الآن هذا المعيار ولديها واحدة أو أكثر من تجميع العمليات في القطاع العام التي تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة الشراء، (التي تنطوي على استنفاذ الشهرة)، أن تطبق الأحكام الانتقالية في "فقرات إرشادات التطبيق 114-115".

ضرائب الدخل

134. بالنسبة لتجميع العمليات في القطاع العام الذي يكون فيه تاريخ الاستحواذ أو تاريخ الدمج سابقاً لتاريخ تطبيق هذا المعيار، يجب على الجهة المستحوذة أو الجهة الناتجة عن الدمج أن تطبق متطلبات معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل بأثر مستقبلي. واعتباراً من تاريخ تطبيق هذا المعيار، يجب على الجهة المستحوذة أو الجهة الناتجة عن الدمج أن تثبت أي تغييرات يطلبها معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة التي يتناول ضرائب الدخل كتعديل للفائض أو العجز (أو خارج الفائض أو العجز، إذا كان ذلك مطلوباً في معيار المحاسبة الدولي أو الوطني ذي الصلة الذي يتناول ضرائب الدخل).

معيار المحاسبة للقطاع العام 101

"التقارير المالية الأولية"

الفهرس

تقديم

ورد معيار المحاسبة للقطاع العام 101، *التقارير المالية الأولية* في فقرة الهدف والفقرات 1-57. وتتساوى جميع الفقرات في قوة النفاذ. ويجب أن يُقرأ معيار المحاسبة للقطاع العام 101 في سياق هدفه، وتقديم دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام، وإطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام. ويوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 3، *السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء* أساساً لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في حال عدم وجود إرشادات صريحة.

روعي عند إعداد معيار المحاسبة للقطاع العام 101 أن يكون متوافقاً مع معيار المحاسبة الدولي 34 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في معيار المحاسبة الدولي وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي في الدراسة المرفقة بالمعيار.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

الهدف من هذا المعيار هو تحديد الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي وتحديد مبادئ الإثبات والقياس في القوائم المالية الكاملة أو المختصرة لفترة أولية. إن التقرير المالي الأولي الذي يُوفر في الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليه يحسن قدرة المستخدمين على فهم الأداء المالي للجهة وتدفقاتها النقدية ووضعها المالي وسيولتها.

النطاق

1. لا يحدد هذا المعيار – بشكل ملزم – أي الجهات ينبغي أن تُطالب بأن تنشر تقارير مالية أولية، أو بأي دورية تنشرها، أو مدى سرعة النشر بعد نهاية الفترة الأولية. ينطبق هذا المعيار إذا كانت الجهة مطالبة أو اختارت أن تنشر تقريراً مالياً أولياً وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

2. يُقَوَّم كل تقرير مالي، سنوي أو أولي، بذاته من حيث مدى توافقه مع معايير المحاسبة للقطاع العام. إن حقيقة أن الجهة قد لا تكون وفرت تقارير مالية أولية خلال سنة مالية معينة أو قد تكون وفرت تقارير مالية أولية لا تلتزم بهذا المعيار، لا تمنع القوائم المالية السنوية للجهة من التوافق مع معايير المحاسبة للقطاع العام إذا كانت بخلاف ذلك تعد متوافقة مع معايير المحاسبة للقطاع العام.

3. إذا وُصف التقرير المالي الأولي لجهة بأنه يلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام، فإنه يجب أن يكون ملتزماً بجميع متطلبات هذا المعيار. وتتطلب الفقرة 19 إفصاحات معينة في هذا الصدد.

تعريفات

4. **تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المحدد قرين كل منها:**

<u>الفترة الأولية</u> هي فترة قوائم المالية أقصر من سنة مالية كاملة.

<u>التقرير المالي الأولي</u> يعنى تقريراً مالياً يتضمن إما مجموعه كاملة من القوائم المالية (كما هو موضح في معيار المحاسبة للقطاع العام 1، *عرض القوائم المالية*)، أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة (كما هو موضح في هذا المعيار) وذلك لفترة أولية.

وفي هذا المعيار، تُستخدم المصطلحات المعرَّفة في معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى بالمعنى نفسه الذي وردت به في تلك المعايير، كما عُرِضت هذه المصطلحات في قائمة المصطلحات المعرفة الواردة في نهاية دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام.

محتوى التقرير المالي الأولي

5. يعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 1 المجموعة الكاملة من القوائم المالية بأنها تشمل المكونات التالية:
   أ. قائمة المركز المالي؛ و
   ب. قائمة الأداء المالي؛ و
   ج. قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
   د. قائمة التدفقات النقدية؛ و
   دأ. مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية إما في قائمة مالية إضافية منفصلة أو في عامود لمبالغ الموازنة في القوائم المالية؛ وذلك عندما تتيح الجهة موازنتها المعتمدة للعموم؛ و
   ه. إيضاحات، تشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات الأخرى؛ و
   ه أ. معلومات مقارنة فيما يخص الفترة السابقة على النحو المحدد في الفقرتين 53 و53أ من معيار المحاسبة للقطاع العام 1.
   و. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].

ويمكن أن تستخدم الجهة عناوين للقوائم المالية بخلاف تلك المستخدمة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تستخدم الجهة عنوان "قائمة الإيرادات والمصروفات" بدلاً من "قائمة الأداء المالي".

5أ. تُعرف الفقرة (7) من معيار المحاسبة للقطاع العام 24، *عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية*، "الأساس المقارن" بأنه "يعني المبالغ الفعلية معروضة على الأساس المحاسبي نفسه وأساس التصنيف نفسه كما في الموازنة المعتمدة، وللجهات نفسها وللفترة نفسها التي تغطيها الموازنة المعتمدة". وتتطلب الفقرة 21 من معيار المحاسبة للقطاع العام 24 أن تعرض الجهة مقارنة لمبالغ الموازنة والفعلية في شكل أعمدة إضافية لمبالغ الموازنة في القوائم المالية الأساسية فقط حينما تُعد القوائم المالية والموازنة على أساس مقارن. ولأن الموازنات المعتمدة في القطاع العام عادة ما تغطي فترة سنة مالية كاملة، فإن القوائم المالية الأولية بحكم طبيعتها ستكون معدة على أساس مختلف عن أساس الموازنة المعتمدة لاختلاف الفترة التي تغطيها كل منهما، وستكون الطريقة المتبعة في عرض المقارنة بين مبالغ الموازنة السنوية والمبالغ الفعلية في التقرير المالي الأولي هي كقائمة مالية إضافية منفصلة.

6. لمراعاة اعتبارات توفير المعلومات في الوقت المناسب والتكلفة ولتجنب تكرار معلومات تم التقرير عنها سابقاً، قد تُطالب الجهة أو قد تختار أن توفر معلومات أقل في التواريخ الأولية بالمقارنة مع قوائمها المالية السنوية. ويعرف هذا المعيار الحد الأدنى لمحتوى التقرير المالي الأولي بأنه يشمل القوائم المالية المختصرة والإيضاحات التوضيحية المختارة. ويقصد من التقرير المالي الأولي أن يوفر تحديثاً لآخر مجموعة كاملة من القوائم المالية السنوية. ومن ثم، فهو يركز على الأنشطة، والأحداث، والظروف الجديدة ولا يكرر المعلومات التي تم التقرير عنها سابقاً.

7. لا يوجد في هذا المعيار ما يقصد منه أن يمنع الجهة أو يثنيها عن نشر مجموعة كاملة من القوائم المالية (كما هي موضحة في معيار المحاسبة للقطاع العام 1) في تقريرها المالي الأولي وليس مجرد قوائم مالية مختصرة وإيضاحات توضيحية مختارة. ولا يمنع هذا المعيار الجهة أو يثنيها عن تضمين القوائم المالية الأولية المختصرة أكثر من الحد الأدنى للبنود المستقلة أو الإيضاحات التوضيحية المختارة كما هو محدد في هذا المعيار. تنطبق إرشادات الإثبات والقياس في هذا المعيار – أيضا – على القوائم المالية الكاملة لفترة أولية، وتشمل تلك القوائم جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار (وعلى وجه التحديد الإفصاحات المختارة الواردة في الفقرة 16أ) إضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى.

الحد الأدنى لمكونات التقرير المالي الأولي

8. **يجب أن يشمل التقرير المالي الأولي، بحد أدنى، المكونات التالية:**
   - **أ. قائمة مختصرة للمركز المالي؛ و**
   - **ب. قائمة مختصرة للأداء المالي؛ و**
   - **ج. قائمة مختصرة للتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و**
   - **د. قائمة مختصرة للتدفقات النقدية؛ و**
   - **دأ. مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية في قائمة مالية مختصرة إضافية منفصلة؛ وذلك عندما تتيح الجهة موازنتها المعتمدة للعموم؛ و**
   - **ه. إيضاحات مختارة.**

8أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].**

شكل ومحتوى القوائم المالية الأولية

9. **إذا قامت الجهة بنشر مجموعة كاملة من القوائم المالية في تقريرها المالي الأولي، فإنه يجب أن يتوافق شكل ومحتوى تلك القوائم مع متطلبات معيار المحاسبة للقطاع العام 1 للمجموعة الكاملة من القوائم المالية.**

10. **إذا قامت الجهة بنشر مجموعة من القوائم المالية المختصرة في تقريرها المالي الأولي، فإنه يجب أن تشمل تلك القوائم، بحد أدنى، كلاً من العناوين والمجاميع الفرعية التي كانت متضمنة في أحدث قوائمها المالية السنوية والإيضاحات المختارة كما هو مطلوب بموجب هذا المعيار. كما يجب أن تُدرج بنوداً مستقلة أو إيضاحات إضافية إذا كان حذفها سيجعل القوائم المالية الأولية المختصرة مضللة.**

11. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].**

11أ. **[حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].**

12. يوفر معيار المحاسبة للقطاع العام 1 إرشادات لهيكل القوائم المالية. وتوضح إرشادات التنفيذ لمعيار المحاسبة للقطاع العام 1 بأمثلة عملية الطرق التي يمكن أن تعرض بها قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية. وتوضح الأمثلة التوضيحية المرافقة لمعيار المحاسبة للقطاع العام 24 الطرق التي يمكن أن تعرض بها المقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية.

13. [حذفت].

14. إذا كانت أحدث القوائم المالية السنوية للجهة قوائم موحدة، فإن التقرير المالي الأولي يُعد على أساس التوحيد. ولا تعد القوائم المالية المنفصلة للجهة المسيطرة متسقة أو قابلة للمقارنة مع القوائم الموحدة الواردة بأحدث تقرير مالي سنوي. إذا تضمن التقرير المالي السنوي للجهة القوائم المالية المنفصلة للجهة المسيطرة إضافة إلى القوائم المالية الموحدة، فإن هذا المعيار لا يتطلب ولا يمنع إدراج القوائم المنفصلة للجهة المسيطرة في التقرير المالي الأولي للجهة.

الأحداث والمعاملات المهمة

15. يجب على الجهة أن تدرج في تقريرها المالي الأولي توضيحاً للأحداث والمعاملات التي تعد مهمة لفهم التغيرات في المركز المالي للجهة وأدائها منذ نهاية آخر فترة قوائم مالية سنوية. ويجب أن تؤدي المعلومات المُفصح عنها فيما يتعلق بتلك الأحداث والمعاملات إلى تحديث المعلومات ذات الصلة المعروضة في أحدث تقرير مالي سنوي.

15أ. سوف يتمكن مستخدم التقرير المالي الأولي للجهة من الوصول إلى أحدث تقرير مالي سنوي لتلك الجهة. وبناء عليه، فليس من الضروري أن توفر الإيضاحات المرفقة بالتقرير المالي الأولي تحديثات غير مهمة نسبياً للمعلومات التي تم التقرير عنها في الإيضاحات الواردة بأحدث تقرير مالي سنوي.

15ب. فيما يلي قائمة بالأحداث والمعاملات التي سيكون الإفصاح عنها مطلوباً إذا كانت مهمة: وهذه القائمة ليست حصرية.

أ. تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وعكس قيد مثل ذلك التخفيض؛ و
ب. إثبات خسارة من الهبوط في قيمة الأصول المالية، والعقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول الأخرى، وعكس قيد خسارة الهبوط؛ و
ج. عكس قيد أي مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛ و
د. اقتناء واستبعاد بنود العقارات والآلات والمعدات؛ و
ه. ارتباطات لشراء عقارات وآلات ومعدات؛ و
و. تسويات قضائية؛ و

ز. تصحيح أخطاء فترة سابقة؛ و
ح. التغيرات في الظروف التجارية أو الاقتصادية التي تؤثر على القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية للجهة، وذلك سواء كانت تلك الأصول أو الالتزامات مثبتة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المستنفدة؛ و
ط. أي تخلف عن سداد قرض أو إخلال باتفاقية قرض لم يُعالج في نهاية فترة القوائم المالية أو قبلها؛ و
ي. المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة؛ و
ك. التحويلات بين مستويات الهيكل التسلسلي للقيمة العادلة المستخدمة في قياس القيمة العادلة للأدوات المالية؛ و
ل. التغيرات في تصنيف الأصول المالية نتيجة تغير غرض أو استخدام تلك الأصول؛ و
م. التغيرات في الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة.

15ج. يوفر عدد من معايير المحاسبة للقطاع العام إرشادات تتعلق بمتطلبات الإفصاح عن كثير من البنود الواردة بالفقرة 15ب. عندما يكون الحدث أو المعاملة مهماً لفهم التغيرات في المركز المالي وأداء الجهة منذ آخر فترة قوائم مالية سنوية، فينبغي أن يقدم التقرير المالي الأولي للجهة إيضاحاً وتحديثاً للمعلومات ذات الصلة التي تتضمنها القوائم المالية لآخر فترة قوائم مالية سنوية.

16. [حذفت].

الإفصاحات الأخرى

16أ. **بالإضافة إلى الإفصاح عن الأحداث والمعاملات المهمة وفقاً لما ورد بالفقرات 15-15ج، فإنه يجب على الجهة أن تدرج المعلومات التالية، ضمن الإيضاحات المرفقة بقوائمها المالية الأولية أو أي مكان في التقرير المالي الأولي. يجب تقديم الإفصاحات التالية في القوائم المالية الأولية أو أن تدرج من خلال الإحالة بإشارات مرجعية في القوائم المالية الأولية لبعض القوائم الأخرى (مثل مناقشة وتحليل القوائم المالية أو تقرير المخاطر) المتاحة لمستخدمي القوائم المالية بترتيبات إتاحة القوائم المالية الأولية نفسها وفي وقت إتاحة القوائم المالية الأولية نفسه. إذا لم يكن لمستخدمي القوائم المالية إمكانية الوصول إلى المعلومات المقدمة من خلال الإحالة بإشارات مرجعية بترتيبات إتاحة القوائم المالية نفسها وفي وقت إتاحة القوائم المالية نفسه فإن التقرير المالي الأولي يكون غير مكتمل. ويجب عادة التقرير عن المعلومات على أساس من بداية السنة المالية حتى تاريخه.**

أ. بيان بأنه قد اتُّبِعَت السياسات المحاسبية وطرق الحساب نفسها في القوائم المالية الأولية بالمقارنة مع أحدث قوائم مالية سنوية؛ أو وصف لطبيعة وأثر التغيير إذا غُيِّرت تلك السياسات والطرق.
ب. تعليقات توضيحية عن موسمية، أو دورية العمليات الأولية.
ج. طبيعة ومبلغ البنود المؤثرة على الأصول، أو الالتزامات، أو صافي الأصول/ حقوق الملكية، أو الفائض أو العجز، أو التدفقات النقدية والتي تعد استثنائية بسبب طبيعتها، أو حجمها، أو معدل حدوثها.
د. طبيعة ومبلغ التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة للسنة المالية الحالية، أو التغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في السنوات المالية السابقة.
ه. إصدارات، وإعادة شراء وتسديدات أوراق مالية تمثل دين وأوراق مالية تمثل حقوق ملكية.
و. توزيعات الأرباح المدفوعة (مجمعة أو لكل سهم) – بشكل منفصل – للأسهم العادية والأسهم الأخرى.
ز. المعلومات القطاعية التالية:
(1) إيرادات كل قطاع يتعين التقرير عنه من اعتمادات الموازنة أو المخصصات المماثلة.

(2) إيرادات كل قطاع يتعين التقرير عنه من المصادر الخارجية الأخرى.
(3) إيرادات كل قطاع يتعين التقرير عنه من المعاملات مع القطاعات الأخرى ضمن الجهة.
(4) مصروفات كل قطاع يتعين التقرير عنه.
(5) مجموع القيمة الدفترية لأصول كل قطاع يتعين التقرير عنه.
(6) مجموع القيمة الدفترية لالتزامات كل قطاع يتعين التقرير عنه.
(7) وصف للاختلافات في أساس تحديد القطاعات التي يتعين التقرير عنها.
(8) مطابقة المعلومات المفصح عنها للقطاعات والمعلومات المجمعة الظاهرة في القوائم المالية. عند عرض المطابقة، يتعين مطابقة إيرادات القطاع مع إيرادات الجهة من المصادر الخارجية (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيرادات الجهة من مصادر خارجية غير المضمنة في إيرادات أي قطاع)، ويتعين مطابقة مصروفات القطاع مع مقياس قابل للمقارنة لمصروفات الجهة، ويتعين مطابقة أصول القطاع مع أصول الجهة، ويتعين مطابقة التزامات القطاع مع التزامات الجهة.

ح. الأحداث اللاحقة للفترة الأولية والتي لم تنعكس في القوائم المالية للفترة الأولية.

ط. أثر التغيرات في تكوين الجهة خلال الفترة الأولية، بما في ذلك تجميع عمليات في القطاع العام، واكتساب أو فقد السيطرة على الجهات المسيطر عليها والاستثمارات طويلة الأجل، وإعادات الهيكلة، والعمليات غير المستمرة. وفي حالة تجميع عمليات في القطاع العام، يجب على الجهة أن تفصح عن المعلومات المطلوبة بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 40، *تجميع العمليات في القطاع العام*.

ي. بالنسبة للأدوات المالية، الإفصاحات عن القيمة العادلة للأدوات المالية حسبما هو مطلوب بموجب الفقرات 29 – 36 من معيار المحاسبة للقطاع العام 30، *الأدوات المالية: الإفصاحات*.

ك. الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرة 16 من معيار المحاسبة للقطاع العام 38، *الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى*، وذلك للجهات التي تصبح، أو تتوقف عن كونها، جهات استثمارية، كما عُرفت في معيار المحاسبة للقطاع العام 35، *القوائم المالية الموحدة*.

ل. تفصيل الإيرادات من المعاملات التبادلية وفقاً للفقرة 39(ب) من معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية* وتفصيل الإيرادات من المعاملات غير التبادلية وفقاً للفقرة (106/أ) من معيار المحاسبة للقطاع العام 23، *الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)*.

م. بالنسبة للجهات التي تعرض مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية، تقدير لمبالغ الموازنة للفترة من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، والأسس المستند إليها في تخصيص مبالغ الموازنة السنوية للفترة من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب الفقرات 39 و43 و45 و47 من معيار المحاسبة للقطاع العام 24، *عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية*.

17. **[حذفت].**

18. **[حذفت].**

الإفصاح عن الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام

19. **إذا كان التقرير المالي الأولي للجهة ملتزما بهذا المعيار، فيجب أن يُفصح عن تلك الحقيقة. ولا يجوز وصف تقرير مالي أولي بأنه ملتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام مالم يكن ملتزماً بجميع متطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام.**

الفترات التي يُتطلب أن تُعرض لها قوائم مالية أولية

20. **يجب أن تشمل التقارير الأولية القوائم المالية الأولية (المختصرة، أو الكاملة) للفترات كما يلي:**
   - **أ. قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة الأولية الحالية وقائمة مركز مالي مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة مباشرة.**
   - **ب. قوائم الأداء المالي للفترة الأولية الحالية وتراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قوائم الأداء المالي للفترات الأولية المقارنة (حالية ومن بداية السنة حتى تاريخه) من السنة المالية السابقة مباشرة.**
   - **ج. قائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية تراكمياً من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.**
   - **د. قائمة التدفقات النقدية تراكمياً من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه، مع قائمة مقارنة للفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.**
   - **ه. مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية للفترة من بداية السنة المالية الحالية حتى تاريخه في قائمة مالية إضافية منفصلة؛ وذلك عندما تتيح الجهة موازنتها المعتمدة للعموم. ولا يُتطلب عرض المعلومات المتعلقة بالفترة المقارنة من بداية السنة حتى تاريخه من السنة المالية السابقة مباشرة.**

21. بالنسبة للجهة التي تكون أعمالها موسمية بدرجة عالية، فإن المعلومات المالية للاثني عشر شهراً حتى نهاية الفترة الأولية، والمعلومات المقارنة لفترة الاثني عشر شهراً السابقة قد تكون مفيدة. ومن ثم، تُشجّع الجهات التي تكون أعمالها موسمية بدرجة عالية على الأخذ في الحسبان التقرير عن مثل تلك المعلومات، بالإضافة للمعلومات المطلوبة في الفقرة السابقة.

22. يوضح الجزء (أ) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار الفترات المطلوب أن تعرض من قبل الجهة التي تقوم بالتقرير بشكل نصف سنوي والجهة التي تقوم بالتقرير بشكل ربع سنوي.

الأهمية النسبية

23. **عند تحديد كيفية إثبات، أو قياس، أو تصنيف، أو الإفصاح عن بند ما لأغراض التقرير المالي الأولي، يجب تقدير الأهمية النسبية فيما يتعلق بالبيانات المالية الأولية. وعند إجراء تقديرات للأهمية النسبية، يجب إدراك أن القياسات الأولية قد تعتمد على التقديرات إلى حد أكبر من اعتماد قياسات البيانات المالية السنوية على التقديرات.**

24. يعرف معيار المحاسبة للقطاع العام 1 البند على أنه ذو أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن يؤثر حذفه أو تحريفه بشكل فردي، أو مجتمعاً مع حذف أو تحريف بنود أخرى، على قرارات أو تقييمات المستخدمين التي تتم بناءً على القوائم المالية. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 1 الإفصاح عن البنود ذات الأهمية النسبية -بشكل منفصل بما في ذلك (على سبيل المثال) العمليات غير المستمرة، كما يتطلب معيار المحاسبة للقطاع 3 الإفصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء، والتغييرات في السياسات المحاسبية. ولا يتضمن المعياران إرشادات كمية بشأن الأهمية النسبية.

25. في حين أن الحكم يكون مطلوباً – دائماً – عند تقدير الأهمية النسبية، فإن هذا المعيار يؤسس قرارات الإثبات والإفصاح على بيانات للفترة الأولية بذاتها لأسباب تتعلق بقابلية الأرقام الأولية للفهم. وبالتالي، على سبيل المثال، تُثبت البنود الاستثنائية، والتغيرات في السياسات أو التقديرات المحاسبية، والأخطاء ويُفصح عنها على أساس الأهمية النسبية فيما يتعلق ببيانات الفترة الأولية لتجنب الاستنتاجات المضللة التي قد تنتج عن عدم الإفصاح. إن الهدف الأساسي هو ضمان أن يشمل التقرير المالي الأولي جميع المعلومات الملائمة لفهم المركز المالي للجهة وأدائها خلال الفترة الأولية.

الإفصاح في القوائم المالية السنوية

26. **إذا تم خلال الفترة الأولية الختامية من السنة المالية تغيير مهم في تقدير مبلغ تم التقرير عنه في فترة أولية، ولكن لم يُنْشَر تقرير مالي منفصل لتلك الفترة الأولية الختامية، فيجب أن يُفصح عن طبيعة ومبلغ ذلك التغيير في التقدير في إيضاح مرفق بالقوائم المالية السنوية لتلك السنة المالية.**

27. يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 الإفصاح عن طبيعة التغير (ومبلغه إذا أمكن ذلك عملياً) في تقدير له إما أثر ذو أهمية نسبية في الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر ذو أهمية نسبية في الفترات اللاحقة. وتتطلب الفقرة 16أ(د) من هذا المعيار إفصاحاً مشابهاً في التقرير المالي الأولي. وتشمل الأمثلة التغييرات في التقديرات في الفترة الأولية الختامية المتعلقة بتخفيضات المخزون، أو إعادة الهيكلة، أو خسائر الهبوط التي تم التقرير عنها في فترة أولية سابقة من السنة المالية. يتفق الإفصاح المطلوب بموجب الفقرة السابقة مع متطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 3 وقد قصد أن يكون ضيق النطاق – بحيث يتعلق فقط بالتغيير في التقدير. ولا تطالب الجهة بأن تقوم بإدراج معلومات مالية إضافية للفترة الأولية في قوائمها المالية السنوية.

الإثبات والقياس

السياسات المحاسبية نفسها كما في القوائم المالية السنوية

28. **يجب على الجهة أن تطبق في قوائمها المالية الأولية السياسات المحاسبية نفسها كما هي مطبقة في قوائمها المالية السنوية، باستثناء ما يُجرى من تغييرات في السياسات المحاسبية بعد تاريخ أحدث قوائم مالية سنوية والتي ستنعكس في القوائم المالية السنوية التالية. وبالرغم من ذلك، يجب ألا تؤثر دورية تقرير الجهة (سنوياً، أو نصف سنوي، أو ربع سنوي) على قياس نتائجها السنوية. ولتحقيق ذلك الهدف، يجب إجراء القياسات لأغراض التقرير الأولي على أساس من بداية السنة حتى تاريخه.**

29. إن مطالبة الجهة بأن تطبق في قوائمها المالية الأولية السياسات المحاسبية نفسها كما هي في قوائمها المالية السنوية قد يبدو أنه يوحي بأن قياسات الفترة الأولية تُجرى كما لو كانت كل فترة أولية قائمة بذاتها كفترة قوائم مالية مستقلة. بالرغم من ذلك، فإن الفقرة 28، من خلال نصها على أنه يجب ألا تؤثر دورية تقرير الجهة على قياس نتائجها السنوية، تقر بأن الفترة الأولية تعد جزءًا من فترة مالية أكبر هي السنة المالية. وقد تنطوي القياسات من بداية السنة حتى تاريخه على تغيرات في تقديرات مبالغ تم التقرير عنها في فترات أولية سابقة من السنة المالية الحالية. ولكن مبادئ إثبات الأصول، والالتزامات، والإيراد، والمصروفات في الفترات الأولية هي نفسها كما في القوائم المالية السنوية.

30. للتوضيح:
    أ. مبادئ إثبات وقياس خسائر تخفيض المخزون، أو إعادة الهيكلة، أو الهبوط في فترة أولية هي نفسها التي كانت ستتبعها الجهة إذا أعدت قوائم مالية سنوية فقط. بالرغم من ذلك، إذا أُثبتت وقيست تلك البنود في إحدى الفترات الأولية وتغير التقدير في فترة أولية لاحقة من تلك السنة المالية، فإنه يُغيَّر التقدير الأصلي في الفترة الأولية، إما بإثبات مبلغ إضافي للخسارة على أساس الاستحقاق، أو بعكس قيد المبلغ المثبت سابقاً؛ و
    ب. التكلفة التي لا ينطبق عليها تعريف أصل في نهاية فترة أولية لا تؤجل في قائمة المركز المالي، إما انتظارا لمعلومات مستقبلية تتعلق بتحديد ما إذا كان ينطبق عليها تعريف الأصل، أو لتوحيد مستوى الفائض أو العجز على مدى الفترات الأولية في السنة المالية.
    ج. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].

31. بموجب *إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام* ("إطار المفاهيم")، فإن الإثبات "هو إجراء تُضمَّن بموجبه المبالغ المعروضة في صلب القائمة المالية المناسبة؛ بنداً ينطبق عليه تعريف عنصر، ويمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بالحسبان القيود على المعلومات

المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام". تعد تعريفات الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات أساسية للإثبات، في نهاية كل من فترات القوائم المالية السنوية والأولية.

32. بالنسبة للأصول، تنطبق نفس اختبارات المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة في التواريخ الأولية وفي نهاية السنة المالية للجهة. التكاليف التي بحكم طبيعتها، ستكون غير مؤهلة لتعالج على أنها أصول في نهاية السنة المالية ستكون – أيضاً – غير مؤهلة لتعالج على أنها أصول في التواريخ الأولية. بالمثل، يجب أن يمثل الالتزام في نهاية فترة تقرير أولية التزاماً موجوداً في ذلك التاريخ تماماً مثل ما يجب أن يكون في نهاية فترة تقرير سنوية.

33. يعرف "إطار المفاهيم" الإيراد على أنه "الزيادات في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الزيادات الناشئة عن المساهمات من أصحاب حقوق الملكية" والمصروف على أنه "الانخفاضات في صافي المركز المالي للجهة، بخلاف الانخفاضات الناشئة عن توزيعات لأصحاب حقوق الملكية". وينص "إطار المفاهيم" على أنه "ينشأ الإيراد والمصروف من المعاملات التبادلية وغير التبادلية والأحداث الأخرى مثل الزيادات والانخفاضات غير المحققة في قيم الأصول والالتزامات، واستهلاك الأصول من خلال الاستهلاك الدفتري وتآكل الخدمات المتوقعة والقدرة على توليد منافع اقتصادية من خلال الهبوط في القيمة. وقد ينشأ الإيراد والمصروف من معاملات الفردية أو مجموعة من المعاملات. ... ضوابط الإثبات هي: أن ينطبق على البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛ وأن يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية وتأخذ بالحسبان القيود على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام ... تُثبت جميع البنود التي تستوفي ضوابط الإثبات في القوائم المالية".

34. عند قياس الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات، والتدفقات النقدية التي يتم التقرير عنها في قوائمها المالية، فإن الجهة التي تقوم بالتقرير سنوياً فقط تكون قادرة على الأخذ في الحسبان المعلومات التي تصبح متاحة على مدار السنة المالية. وتكون قياساتها – بالفعل – على أساس من بداية حتى تاريخه.

35. تستخدم الجهة التي تقوم بالتقرير بشكل نصف سنوي المعلومات المتاحة في منتصف السنة أو بعد ذلك بوقت قصير في إجراء القياسات في قوائمها المالية لفترة الستة أشهر الأولى، والمعلومات المتاحة في نهاية السنة أو بعد ذلك بوقت قصير لفترة الاثني عشر شهراً. ستعكس قياسات الاثني عشر شهراً التغيرات المحتملة في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها لفترة الستة أشهر الأولى. لا تُعدل المبالغ التي تم التقرير عنها في التقرير المالي الأولي لفترة الستة أشهر الأولي بأثر رجعي. بالرغم من ذلك، تتطلب الفقرتان 16أ(د) و26 أن يُفصح عن طبيعة ومبلغ أي تغييرات مهمة في التقديرات.

36. تقيس الجهة التي تقوم بالتقرير بدورية أكثر من نصف سنوية الإيرادات والمصروفات على أساس من بداية السنة حتى تاريخه لكل فترة أولية مستخدمة المعلومات المتاحة عند إعداد كل مجموعة من القوائم المالية. سوف تعكس مبالغ الإيرادات والمصروفات التي تم التقرير عنها في الفترة الأولية الحالية أي تغييرات في تقديرات المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة من السنة المالية. ولا تُعدل المبالغ التي تم التقرير عنها في الفترات الأولية السابقة بأثر رجعي. بالرغم من ذلك، تتطلب الفقرتان 16أ(د) و26 أن يُفصح عن طبيعة ومبلغ أي تغييرات مهمة في التقديرات.

الإيرادات المستلمة موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر

37. **لا يجوز تعجيل المحاسبة عن الإيرادات التي تستلم موسمياً، أو دورياً، أو من حين لآخر خلال السنة المالية، أو تأجيلها، في تاريخ أولي إذا كان التعجيل أو التأجيل سيكون غير مناسب في نهاية السنة المالية للجهة.**

38. تتضمن الأمثلة على ذلك إيراد توزيعات الأرباح، ورسوم الامتياز. بالإضافة إلى ذلك، تكتسب بعض الجهات – بشكل متسق – إيرادات أكثر في فترات أولية معينة من السنة المالية بالمقارنة بفترات أولية

أخرى. تُثبت مثل تلك الإيرادات عند حدوثها.

التكاليف المُتكبدة بشكل غير منتظم خلال السنة المالية

39. **يجب تعجيل المحاسبة عن التكاليف التي تُتكبد – بشكل غير منتظم – خلال السنة المالية للجهة، أو تأجيلها، لأغراض التقرير الأولي وذلك فقط إذا كان من المناسب أيضاً تعجيل المحاسبة عن ذلك النوع من التكلفة أو تأجيلها في نهاية السنة المالية.**

تطبيق مبادئ الإثبات والقياس

40. يوفر الجزء (ب) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار أمثلة على كيفية تطبيق المبادئ العامة للإثبات والقياس المُحددة في الفقرات 28-39.

استخدام التقديرات

41. **يجب تصميم إجراءات القياس التي سَتُتَّبَع في تقرير مالي أولي بحيث تضمن أن المعلومات الناتجة يمكن الاعتماد عليها، وأنه أُفصح – بشكل مناسب – عن جميع المعلومات المالية ذات الأهمية النسبية التي تكون ملائمة لفهم المركز المالي، أو أداء الجهة. في حين أن القياسات في كلٍ من التقارير المالية السنوية والأولية تكون – دائما – مستندة إلى تقديرات معقولة، فإن إعداد التقارير المالية الأولية – غالبا – يتطلب استخدام طرق التقدير بشكل أوسع بالمقارنة بالتقارير المالية السنوية.**

42. يقدم الجزء (ج) من الأمثلة التوضيحية المرفقة بهذا المعيار أمثلة على كيفية استخدام التقديرات في الفترات الأولية.

إعادة عرض الفترات الأولية المُعد عنها تقرير سابقاً

43. **يجب أن ينعكس التغير في السياسة المحاسبية، بخلاف التغير المحدد له فترة انتقالية بموجب معيار محاسبة جديد للقطاع العام -من خلال ما يلي:**
    - **أ. إعادة عرض القوائم المالية للفترات الأولية السابقة من السنة المالية الحالية وللفترات الأولية المقارنة في أي من السنوات السابقة التي سيتم إعادة عرضها في القوائم المالية السنوية، وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 3؛ أو**
    - **ب. عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي في بداية السنة المالية لتطبيق سياسة محاسبية جديدة على كل الفترات السابقة، تعديل القوائم المالية للفترات الأولية السابقة من السنة الحالية، والفترات الأولية المقارنة من السنوات المالية السابقة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة -بأثر مستقبلي – من أول تاريخ عملي.**

44. أحد أهداف المبدأ السابق هو ضمان تطبيق سياسة محاسبية واحدة على فئة معينة من المعاملات على مدار كامل السنة المالية. بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 3، ينعكس التغير في السياسة المحاسبية من خلال تطبيقه بأثر رجعي، مع إعادة عرض البيانات المالية للفترة السابقة حتى أبكر فترة ممكنة عملياً. بالرغم من ذلك، إذا كان من غير العملي تحديد المبلغ التراكمي للتعديل المتعلق بالسنوات المالية السابقة، حينئذ، بموجب معيار المحاسبة للقطاع العام 3، تُطبق السياسة الجديدة -بأثر مستقبلي -من أبكر تاريخ عملي. أثر المبدأ الوارد في الفقرة 43 هو في المطالبة بأن يُطبق أي تغير في السياسة المحاسبية خلال السنة المالية الحالية، إما بأثر رجعي، أو إذا كان ذلك غير عملي، بأثر مستقبلي، من تاريخ لا يتجاوز بداية السنة المالية.

45. إن السماح بأن تنعكس التغييرات المحاسبية اعتباراً من تاريخ أولي خلال السنة المالية، قد يسمح بتطبيق سياستين محاسبيتين مختلفتين على فئة معينة من المعاملات خلال سنة مالية واحدة. وسينتج عن ذلك صعوبات تخصيص، ونتائج عمليات مبهمة، وتحليل معقد لمعلومات الفترة الأولية وعدم قابلية لفهمها.

تاريخ السريان

46. يعد هذا المعيار سارياً على القوائم المالية للفترات التي تبدأ في .... أو بعده. ويشُجع على التطبيق الأبكر للمعيار.
47. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
48. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
49. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
50. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
51. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
52. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
53. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
54. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
55. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
56. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].
57. [حذفت هذه الفقرة من معيار المحاسبة للقطاع العام 101].

إرشادات الممارسات الموصى بها 1

"التقرير عن الاستدامة المالية طويلة الأجل للجهة"

الفهرس

تقديم

تم وضع إرشادات الممارسات الموصى بها والموافق عليها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير المحاسبة في القطاع العام ذات جودة عالية وتسهيل اعتماد وتنفيذ هذه المعايير، بالتالي تعزيز جودة واتساق الممارسة في جميع أنحاء العالم، وتقوية الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.

ولتحقيق هذا الهدف، يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع والإرشادات للممارسة الموصى بها لكي تستخدمها جهات القطاع العام.

تتعلق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالقوائم المالية للأغراض العامة ويكون تطبيقها ملزم. الإرشادات الممارسات الموصى بها هي توصيات التي تقدم إرشادات بشأن الممارسات الجيدة في إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي ليست بقوائم مالية. بخلاف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لا تضع الإرشادات للممارسة الموصى بها متطلبات. حالياً جميع التصريحات المتعلقة بالتقارير المالية ذات الأغراض العامة التي لا تعد بقوائم مالية هي إرشادات للممارسة الموصى بها. لا تقدم الإرشادات التوجيهية للممارسة الموصى بها إرشادات حول مستوى التأكيد (إن وجد) الذي يجب أن تخضع له المعلومات.

روعي عند إعداد إرشادات الممارسات الموصى بها 1أن تكون متوافقاً مع إرشادات الممارسات الموصى بها 1 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات الإرشادات كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم ايضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة الإرشادات.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. توفر إرشادات الممارسات الموصى بها هذه إرشادات بشأن التقرير عن الاستدامة المالية طويلة الأجل لجهة القطاع العام ("التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل"). كما توفر إرشادات الممارسات الموصى بها معلومات بشأن تأثير السياسات والقرارات الحالية التي اتخذت في تاريخ التقرير على التدفقات الداخلة والخارجة المستقبلية وتأتي مكملة للمعلومات في القوائم المالية ذات الغرض العام ("القوائم المالية"). والهدف من التقرير عن تلك المعلومات هو توفير مؤشر على الاستدامة المالية طويلة الأجل المتوقعة للجهة على مدى أفق زمني محدد وفقاً لافتراضات معلنة.

الوضع والنطاق

2. يعتبر التقرير عن المعلومات وفقاً لإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ممارسة جيدة. وتشجع الجهة التي تقرر عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل على اتباع هذه الإرشادات. ولا يعتبر الالتزام بهذه الإرشادات مطلوباً لتؤكد الجهة أن قوائمها المالية تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

3. يتضمن نطاق الإرشادات الممارسات الموصى بها هذه التدفقات المتوقعة للجهة. وهي ليست قاصرة على تلك التدفقات المتعلقة بالبرامج التي تقدم منافع اجتماعية. ومع ذلك، تقر هذه الإرشادات الممارسات الموصى بها بأن التدفقات المتعلقة ببرامج توفير المنافع الاجتماعية، بما في ذلك برامج المستحقات التي تتطلب مساهمات من المشاركين، يمكن أن تكون مكوناً مهمًا بدرجة كبيرة من مكونات التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل للعديد من الجهات.

4. لا تعالج إرشادات الممارسات الموصى بها هذه بشكل مباشر المسائل المرتبطة بالتقرير عن الاستدامة البيئية. مع ذلك، فإنه يتعين على الجهة أن تُقَوّم أي تأثيرات مالية للعوامل البيئية وأن تأخذها في الحسبان عند إعداد توقعاتها.

5. [حذفت].

6. بالرغم من أن إرشادات الممارسات الموصى بها هذه لا تنطبق مباشرة على جهات القطاع العام التجارية، فإن التدفقات الداخلة والخارجة المستقبلية المتعلقة بجهة القطاع العام التجارية التي تسيطر عليها الجهة المعدة للتقرير على مدى الأفق الزمني المحدد للتوقعات، تقع ضمن نطاق هذه الإرشادات.

7. لا يجوز وصف معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل بأنها تلتزم بإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ما لم تلتزم بجميع متطلبات هذه الإرشادات.

8. تحدد إرشادات الممارسات الموصى بها هذه الحد الأدنى للمعلومات التي يتم التقرير عنها. لا تمنع إرشادات الممارسات الموصى بها تقديم معلومات إضافية إذا كانت مثل هذه المعلومات مفيدة في تحقيق أهداف التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية للتقارير المالية.

تعريفات

9. تستخدم المصطلحات التالية في إرشادات الممارسات الموصى بها بالمعنى المحدد قرين كل منها:

افتراضات السياسات الحالية هي تلك الافتراضات المبنية على الأنظمة أو اللوائح السارية المفعول في تاريخ التقرير مع وجود حالات خروج مناسبة في ظروف محددة.

التدفقات الداخلة هي النقد ومُعادِلات النقد المتوقع استلامها من قبل الجهة أو استحقاقها لصالح الجهة على مدى الأفق الزمني للتوقعات.

الاستدامة المالية طويلة الأجل هي قدرة الجهة على الوفاء بارتباطاتها المالية وارتباطاتها بتقديم الخدمات في الوقت الحالي وفى المستقبل.

التدفقات الخارجة هي النقد ومُعادِلات النقد المتوقع دفعها من قبل الجهة أو استحقاقها لصالح الغير على مدى الأفق الزمني للتوقعات.

التوقع هو معلومات مالية مستقبلية يتم إعدادها على أساس افتراضات السياسات الحالية للجهة، وافتراضات حول الأوضاع الاقتصادية المستقبلية والأوضاع الأخرى في المستقبل.

ويتضمن ملحق "أ" المصطلحات المستخدمة في هذه الإرشادات الممارسات الموصى بها بالمعاني المحددة لها في معايير المحاسبة للقطاع العام.

تحديد ما إذا يتعين التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل

10. عند تحديد ما إذا كان يتعين التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل، فإنه على الجهة تقويم ما إذا كان هناك مستخدمون محتملون للمعلومات المالية المستقبلية.

11. إن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل أوسع نطاقاً من المعلومات المستمدة من القوائم المالية. فهي تتضمن التدفقات الداخلة والخارجة المتوقعة والمتعلقة بتقديم السلع والخدمات والبرامج التي توفر المنافع الاجتماعية باستخدام افتراضات السياسات الحالية على مدى أفق زمني محدد. ومن ثم فهي تأخذ في الحسبان القرارات التي تتخذها الجهة في أو قبل تاريخ التقرير والتي تؤدي إلى نشوء تدفقات مستقبلية خارجة لا تستوفي تعريف الالتزامات و/أو ضوابط إثباتها في تاريخ التقرير. وبالمثل، تأخذ معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل في الحسبان التدفقات المستقبلية الداخلة التي لا تستوفي تعريف الأصول و/أو ضوابط إثباتها في تاريخ التقرير.

12. تستخدم تقويمات الاستدامة المالية طويلة الأجل مجموعة واسعة من البيانات. وتتضمن هذه البيانات معلومات مالية وغير مالية حول الأوضاع الاقتصادية والديموغرافية المستقبلية والافتراضات حول الدولة والاتجاهات العالمية مثل الإنتاجية والقدرة التنافسية النسبية للاقتصاد الوطني أو اقتصاد الولاية أو الاقتصاد المحلي والتغيرات المتوقعة في المتغيرات الديموغرافية مثل العمر ونسبة الوفيات ومعدل انتشار المرض ونسبة المواليد والجنس والدخل والتحصيل العلمي والمشاركة في القوى العاملة.

13. يتعين أن يؤخذ في الحسبان مدى ملاءمة التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل في سياق تمويل تلك الجهة وقدرتها على تحديد مستويات تقديم الخدمات. من المحتمل أن يكون هناك مستخدمون لمعلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل للجهات التي تتسم بواحدة أو أكثر من الخصائص التالية:
    أ. سلطة جباية ضرائب و/أو إيرادات أخرى مهمة؛ أو
    ب. سلطة لتكبد ديون مهمة؛ أو
    ج. السلطة والقدرة على تحديد طبيعة ومستوى وطريقة تقديم الخدمات، بما في ذلك استحداث خدمات جديدة.

حدود التقرير

14. يعزز استخدام حدود التقارير نفسها التي تستخدم في القوائم المالية من فهم التوقعات ويزيد فائدتها لمستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام.

15. يمكن أن تعد الجهة التقرير بشأن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل باستخدام حدود أخرى للتقرير، مثل قطاع الحكومة العامة. وقد يكون الغرض من ذلك هو تعزيز الاتساق والقابلية للمقارنة مع دول أخرى، أو لوجود مؤشرات أخرى يتم استخدامها لتقويم الاستدامة المالية طويلة الأجل بناءً على حدود أخرى للتقرير. وتشجع أيضاً الجهات التي تقدم معلومات على أساس قطاع الحكومة العامة على أن تعرض كذلك المعلومات وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 22، *الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة.*

التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل

16. يتعين أن تساعد معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل، التي تُعد وفقاً لإرشادات الممارسات الموصى بها هذه المستخدمين على تقويم مختلف جوانب الاستدامة المالية طويلة الأجل للجهة، بما في ذلك طبيعة ومدى المخاطر المالية التي تواجهه الجهة.

17. يختلف شكل ومضمون معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل للجهة تبعا لطبيعة الجهة والبيئة التشريعية التي تعمل فيها. ومن غير المرجح أن يلبي مدخل واحد للعرض أهداف التقارير المالية. ولتحقيق أهداف التقارير المالية وخصائصها النوعية مع الأخذ في الحسبان القيود القائمة، فإن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل تشمل عادة المكونات التالية:
    أ. توقعات بالتدفقات الداخلة والخارجة المستقبلية، والتي يمكن عرضها على شكل جداول أو أشكال بيانية، ومناقشة سردية توضح التوقعات (انظر الفقرات 21-26 و56)؛ و
    ب. مناقشة سردية لأبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل بما في ذلك أي مؤشرات مستخدمة للتعبير عن الأبعاد (انظر الفقرات 27-40 و57)؛ و
    ج. مناقشة سردية للمبادئ والافتراضات والمنهجية التي تستند إليها التوقعات (انظر الفقرات 41-53 و58).

18. تعكس التوقعات الواردة في معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل عموماً حالات عدم التأكد. وتستمد التوقعات من نماذج تخطيط تعتمد على افتراضات يكتنفها شيء من عدم التأكد. ولكي تعبر معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل بموثوقية عن التدفقات المستقبلية المتوقعة للجهة، فإنه يتعين أن تستند الافتراضات المستخدمة إلى أفضل معلومات متاحة.

19. يمكن نشر معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل كتقرير منفصل أو كجزء من تقرير آخر. ويمكن نشرها في الوقت نفسه الذي تنشر فيه القوائم المالية ذات الغرض العام للجهة أو في وقت مختلف.

20. يتعين أن تتأكد الجهة المسيطر عليها من أن المعلومات التي يتم التقرير عنها متسقة مع المعلومات التي يتم التقرير عنها من قبل الجهة التي تسيطر عليها.

عرض توقعات التدفقات الداخلة والخارجة المستقبلية

21. يتعين أن تعرض الجهة توقعات التدفقات الداخلة والخارجة المستقبلية، بما في ذلك النفقات الرأسمالية. ويتعين أن تكون التوقعات معدة على أساس افتراضات السياسات الحالية، والافتراضات حول الأوضاع الاقتصادية والأوضاع الأخرى في المستقبل.

22. يتعين أن تُقَوّم الجهة الحد الذي يمكنها فيه الاعتماد على الافتراضات والتوقعات والمؤشرات التي

تعدها جهات أخرى، مثل وزارة المالية، أو من مصادر أخرى للمعلومات، بدلاً من إعداد المعلومات بنفسها، لأن هذا يمكن أن يقلل من تكاليف التقرير. ويأخذ هذا التقويم في الحسبان ما إذا كانت هذه المعلومات تستوفي الخصائص النوعية. وحينما يكون لدى الجهة موازنة أو تقدير يستوفي تعريف التوقع، فإنه يمكن استخدام هذه المعلومات للفترة أو الفترات الزمنية الملائمة.

23. يمكن عرض التوقعات على شكل جداول أو أشكال بيانية توفر تفاصيل عن البرامج والأنشطة التي ينتج عنها تدفقات خارجة وتحدد مصادر التدفقات الداخلة. وتحتاج الجهات عند تحديد شكل الجداول إلى التوازن بين اعتبارات القابلية للفهم والملاءمة. يقدم عرض عدد كبير من الفترات الزمنية بين تاريخ التقرير ونهاية الأفق الزمني مجموعة من المعلومات مكتملة بدرجة أكبر، لكنه يزيد من مخاطر الإفراط في كم المعلومات المقدمة والحد من القدرة على الفهم.

24. يتعين أن تتأكد الجهة من أن اختيارها وعرضها للتوقعات لم يُحرَّف لتقديم صورة إيجابية أو سلبية مضللة. ويتعين أيضاً أن تكون الأشكال والمصطلحات المستخدمة متسقة بين فترات التقرير.

الأفق الزمني

25. عند اختيار الأفق الزمني المناسب، يلزم الجهة تحقيق توازن بين الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للتحقق والتعبير الموثوق والملاءمة. وكلما كانت نهاية الأفق الزمني بعيدة عن تاريخ التقرير، رُصِد المزيد من الأحداث المستقبلية. وبالرغم من ذلك، فإنه مع زيادة الأفق الزمني، تصبح الافتراضات التي تقوم عليها التوقعات أقل قوة ويحتمل أن تكون أقل قابلية للتحقق. وفي المقابل، يمكن أن يؤدى القصر المغالى فيه في الآفاق الزمنية إلى مخاطر إمكانية تجاهل تبعات الأحداث خارج نطاق الأفق الزمني مما يؤدي إلى تخفيض ملاءمة التوقعات.

26. يعكس طول الأفق الزمني خصائص الجهة. من المرجح أن يتأثر طول الأفق الزمني بخصائص الجهة، بما في ذلك جوانب معينة مثل طول عمر البرامج الرئيسة، مستوى الاعتماد على جهات أخرى للحصول على تمويل، والأعمار المقدرة للبنود الرئيسة من العقارات والآلات والمعدات مثل شبكات البنية التحتية، والآفاق الزمنية التي تطبقها جهات مماثلة أخرى توفر معلومات مستقبلية.

معالجة أبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل

27. يتعين على الجهة التي تقرر عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل أن تضمن التقرير مناقشة سردية لكل من أبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل. تناقش إرشادات الممارسات الموصى بها هذه ثلاثة أبعاد مرتبطة بعضها ببعض للاستدامة المالية طويلة الأجل وهي على النحو التالي:
- الخدمات؛ و
- الإيراد؛ و
- الدَّين.

28. تعد الأبعاد مرتبطة بعضها ببعض بحيث تؤثر التغييرات في أي منها على البعدين الآخرين. على سبيل المثال، يتم تمويل الخدمات المستقبلية واستحقاقات المستفيدين (بُعد الخدمات) بواسطة الإيراد و/ أو الديون. ويمكن تحليل بعد واحد من خلال الحفاظ على ثبات البعدين الآخرين. على سبيل المثال، من خلال الحفاظ على ثبات المستويات الحالية للخدمات والإيرادات، فإنه يكون بإمكان الجهة أن توضح أثر هذه الافتراضات على مستوى الدَّين. ويوضح ملحق "ب" العلاقة بين أبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل.

29. هناك جانبان اثنان لكل بعد: القدرة والقابلية للتأثر. القدرة هي مقدرة الجهة على تغيير البعد أو التأثير عليه، أما القابلية للتأثر فهي تعنى مدى اعتماد الجهة على عوامل خارجة عن نطاق

سيطرتها أو نفوذها.

30. يمكن أن تستخدم الجهة مؤشرات لعرض أبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل. ويتعين أن تختار الجهة مؤشراتها بناءً على مدى ملاءمتها للجهة. وترد أمثلة على المؤشرات في قائمة المؤشرات ضمن ملحق "ج" المتضمن في دراسة الإرشادات.

بُعْد الخدمات

31. يأخذ بُعد الخدمات في الحسبان حجم ونوعية الخدمات التي تقدم إلى المتلقين والاستحقاقات التي تدفع للمستفيدين على مدى الفترة التي تغطيها التوقعات، في ضوء افتراضات السياسات الحالية بخصوص الإيراد من الضرائب والمصادر الأخرى، مع البقاء ضمن قيود الدَّين. يركز هذا البعد على مقدرة الجهة على الحفاظ على – أو تغيير – حجم ونوعية الخدمات التي تقدمها أو برامج الاستحقاق التي توفرها. كما يركز أيضًا على ما إذا كانت الجهة عرضة لعوامل معينة مثل مدى رغبة المتلقين والمستفيدين لقبول أي تخفيضات في الخدمات والمستحقات، أو ما إذا كانت عرضة للتأثر لأنها لا تملك المقدرة على تحديد أو تغيير مستويات الخدمات. على سبيل المثال، عندما يحدد مستوى آخر من الحكومة مستوى الخدمات المقدمة.

32. يمكن عن طريق بيان تأثير افتراضات السياسات الحالية على الإيراد من الضرائب ومن مصادر أخرى وعلى الديون، أن تعرض معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل المبالغ المتاحة لتقديم السلع والخدمات. يمكن للمستخدمين مقارنة هذه المعلومات مع ارتباطات الجهة بتقديم الخدمات، ومن ثم تقويم استدامة تقديم الخدمات.

33. من العوامل التي يتعين أخذها في الحسبان عند إجراء هذه المقارنات هو المدى الذي يحتمل أن تزيد فيه النفقات على برامج معينة بشكل حاد مقارنة بالمستويات الكلية لنفقات الجهة. وقد يكون هذا بسبب توقع ارتفاع عدد المستفيدين من برنامج معين أو توقع ارتفاع التكاليف المرتبطة ببرامج معينة، مثل الرعاية الصحية، بسرعة أكبر من معدل التضخم العام. على سبيل المثال، قد يكون من المتوقع ارتفاع تكلفة الرعاية الصحية كنسبة من النفقات الحكومية الكلية على مدى الفترة التي تغطيها التوقعات بسبب التغيرات الديموغرافية والتقنية.

34. بالنسبة للأنشطة التي تتطلب رأسمال كبير، يشمل بُعد الخدمات أيضاً تقويماً للأعمار الإنتاجية ودورات إحلال بنود العقارات والآلات والمعدات.

بُعْد الإيراد

35. يأخذ بُعد الإيراد في الحسبان مستويات الضريبة ومصادر الإيرادات الأخرى على مدى الفترة التي تغطيها التوقعات، في ضوء افتراضات السياسات الحالية المتعلقة بتقديم الخدمات للمتلقين ودفع المستحقات للمستفيدين، في حين يبقى ضمن قيود الدَّين. ويركز هذا البعد على قدرة الجهة على تغيير مستويات الضريبة الحالية أو مصادر الإيرادات الأخرى أو تقديم مصادر جديدة للإيرادات. كما يركز على عوامل معينة مثل ما إذا كانت الجهة عرضة لعدم رغبة دافعي الضرائب في قبول أي زيادة في مستويات الضريبة، ومدى اعتمادها على مصادر إيرادات خارج نطاق سيطرتها أو تأثيرها.

.36 من الأمثلة على مؤشر بعد الإيراد هو نسبة إجمالي الإيرادات التي تُستلم من الجهات عند مستويات أخرى في الحكومة أو من المنظمات الدولية. على سبيل المثال، قد تكون جهة، هي حكومة محلية[1]، قادرة على الحفاظ على ضريبة العقارات أو زيادتها، لكنها تعتمد جزئيا على خليط من المنح العامة والمنح المحددة الغرض من الحكومة الوطنية[2] و/أو حكومة الولاية[3]. ويمكن تحديد مستوى الإيراد اللازم لتمويل السياسات الخاصة بتوفر الخدمات وإدارة الديون في ضوء توقع تلك السياسات. وتساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقويم قدرة الجهة على الحفاظ على مستويات إيراداتها أو زيادتها، ومن ثم تقويم استدامة مصادر الإيرادات الخاصة بها.

.37 بصفة عامة، فإنه من المرجح أن تعتمد الجهة التي تملك قدرة محدودة على تغيير مستويات الإيراد من الضرائب والمصادر الأخرى، بشكل كبير على قرارات التمويل التي تتخذها الجهات عند مستويات أخرى في الحكومة. وإذا كانت التحويلات فيما بين الحكومة تستند إلى أساس دستوري أو أساس نظامي آخر، فإن هذا الأمر يمكن أن يجعل الجهة أقل عرضة لقرارات التمويل السلبية المفاجئة التي تتخذها الجهات الأخرى، ويزيد من ثم من احتمال الاستمرار في الحصول على إيراد مستقر. وتساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقويم قابلية تأثر الجهة بالقرارات الخارجة عن نطاق سيطرتها.

بُعْد الدَّين

.38 يأخذ بُعْد الدَّين في الحسبان مستويات الدَّين على مدى الفترة التي تغطيها التوقعات، نظراً لافتراضات السياسات الحالية بشأن تقديم الخدمات للمتلقين ودفع الاستحقاقات للمستفيدين، والإيراد من الضرائب وغيرها من المصادر. يركز هذا البعد على قدرة الجهة على الوفاء بارتباطاتها المالية عند استحقاقها أو قدرتها على إعادة تمويل الدَّين أو زيادته حسب الضرورة. كما يركز هذا البعد أيضاً على ما إذا كانت الجهة عرضة للتأثر بالسوق وثقة المقرضين ومخاطر سعر الفائدة.

.39 يعتبر مستوى صافي الدَّين عاملاً مهماً في تقويم بعد الدَّين، حيث أنه يمثل – في أي تاريخ تقرير – المبلغ الذي تم إنفاقه على تقدم السلع والخدمات في الماضي والذي يتعين تمويله في المستقبل. لذلك، من المرجح أن يكون هذا المؤشر ملائماً للعديد من الجهات في توقع افتراضات السياسات الحالية المتعلقة بتقديم السلع والخدمات، والإيراد من الضرائب والمصادر الأخرى، بما يمكن من عرض المستويات المتوقعة لصافي الدَّين. تساعد هذه المعلومات المستخدمين في تقويم قدرة الجهة على الوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها أو قدرتها على الحفاظ على مستويات الدَّين الخاصة بها أو إعادة تمويلها أو زيادتها، ومن ثم تقويم استدامة ديون الجهة.

.40 من العوامل التي يتعين أخذها في الحسبان على المستوى الوطني في عرض مثل هذه التوقعات هو ما إذا كان يتعين التمييز بين: (أ) الرصيد الأساسي، وهو إجمالي النفقات الحكومية المتوقعة، باستثناء الفوائد المستحقة على الدَّين ناقصاً الإيراد الضريبي، و (ب) الرصيد الكلي، وهو الرصيد الأساسي بما في ذلك التدفقات الخارجة المتعلقة بالفائدة المستحقة على الدَّين. أما على المستويات دون المستوى الوطني أو فيما يخص المنظمات الدولية، فقد يكون التركيز على صافي الدَّين كنسبة مئوية من إجمالي الإيرادات. تظهر الزيادات في هذا المؤشر أن نسبة متزايدة من الإيرادات سوف تكون مطلوبة لخدمة الدَّين ومن ثم تحويل الموارد عن تقديم الخدمات، كما يظهر أن المستوى المتوقع من ديون الجهة قد يكون غير مستدام.

[1] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[2] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.
[3] إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام صممت بحيث تخاطب جميع الدول ولا تخاطب دولة واحدة بعينها، وهيكل الحكومة في المملكة مركزي.

المبادئ والمنهجيات

تحديث التوقعات ودورية التقرير

41. بالرغم من أن التحديثات المنتظمة هي أمر مرغوب فيه، إلا أن إرشادات الممارسات الموصى بها هذه تقر بأن التحديث السنوي قد لا يكون أمراً واقعياً لجميع الجهات. مع ذلك، توجد عموماً علاقة عكسية بين قوة الافتراضات التي يستند إليها في صياغة التوقعات ومقدار الوقت المنقضي من تاريخ عمل تلك الافتراضات. خلال فترات التقلبات المالية العالمية، تزداد خطورة أن تصبح التوقعات التي وضعت قبل فترة معينة من تاريخ التقرير متقادمة، مع ما يترتب على ذلك من تدني مقدرة تلك المعلومات على تحقيق أهداف المساءلة واتخاذ القرارات. في هذه الحالة، يتعين أن تنظر الجهة في تحديث توقعاتها بدورية أكثر. ويتعين أن تَنظر الجهة أيضاً في تحديث توقعاتها بعد وقوع أحداث غير متوقعة مهمة أو رئيسة مثل الكوارث الطبيعية أو حالات الطوارئ الأخرى.

تأثير المتطلبات النظامية وأطر السياسات

42. في بعض الدول، يحكم التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل إطار نظامي أو تنظيمي ينطبق على مستوى الوطني أو مستوى الولايات أو من خلال ترتيبات دولية. وقد تكون هناك أيضاً متطلبات نظامية للحكومة المحلية. وقد تشمل هذه المتطلبات متطلبات توازن الموازنة. ومن المرجح أن تحدد هذه المتطلبات أو تؤثر في المبادئ والافتراضات والمنهجيات التي يتعين أن تستخدمها الجهة في احتساب توقعاتها والإفصاح عنها.

افتراضات السياسات الحالية والافتراضات الديموغرافية والاقتصادية

43. حينما تُخطط التوقعات المتعلقة بتدفقات برامج وأنشطة معينة بشكل فردي، يتعين أن تبنى افتراضات السياسات على استمرار الأنظمة أو اللوائح الحالية مع الخروج عنها عندما يكون ذلك مناسباً. ويتعين تطبيق هذه الافتراضات (المشار إليها باسم "افتراضات السياسات الحالية") بشكل متسق خلال فترة التوقع كاملة. ويتعين أن تكون نقطة البداية في افتراضات السياسات الحالية هي الأنظمة أو اللوائح سارية المفعول حالياً. مع ذلك، قد تكون هناك حالات يمكن أن يعتبر فيها الخروج عن الأنظمة أو اللوائح الحالية أمراً مناسباً، على سبيل المثال:
   أ. حينما تُسن التغييرات على الأنظمة أو اللوائح الحالية قبل تاريخ التقرير، وحينما يكون لهذه التغييرات تاريخ تنفيذ محدد ضمن الأفق الزمني للتوقعات؛ أو
   ب. حينما تكون الأحكام في الأنظمة أو اللوائح الحالية غير متسقة داخليا؛ أو
   ج. حينما يكون للأنظمة أو اللوائح الحالية تاريخ انتهاء، مثل، "أحكام وقف السريان".

44. قد تتأثر افتراضات السياسات الحالية بالتغييرات النظامية التي تُسن قبل تاريخ التقرير، والتي يكون لها تاريخ تنفيذ محدد ضمن الأفق الزمني للتوقعات. في هذه الظروف، يكون افتراض أن الأنظمة أو اللوائح الحالية لا تزال سارية المفعول خلال فترة التوقع كاملة هو افتراض غير مناسب.

45. من الأمثلة على الأنظمة أو اللوائح الحالية غير المتسقة داخلياً وجود برنامج ضمان اجتماعي يشتمل على أحكام نظامية تجعل من غير النظامي تقديم دفعات بعد استنفاد الصندوق المخصص، على الرغم من استمرار مستحقات المستفيدين بعد استنفاد ذلك الصندوق. كما أن افتراض أن الصندوق لن يفي بالالتزامات بعد استنفاده قد يعكس موقفاً نظامياً صارماً، لكن قد تحتاج الجهة لتقويم ما إذا كان عرض التوقعات استناداً إلى مثل ذلك الأساس سوف يؤدي إلى تقدير التدفقات الخارجة المتوقعة بأقل من قيمتها، وسيقلل من ثم من تقدير مدى التحدي الذي يواجه برنامج الضمان الاجتماعي بفعل التنظيم المالي. في هذه الحالة، يمكن أن تحسب الجهة توقعاتها بناءً على افتراضات السياسات الحالية رغم القيود النظامية.

46. قد يكون للأنظمة أو اللوائح الحالية تاريخ انتهاء معين، مثل أحكام وقف السريان التي تنتهي بموجبها بعد فترة محددة. وقد يكون هناك في كثير من الحالات احتمال قوي بأن يتم إحلال برامج مماثلة محل هذه البرامج. ويمكن أن يؤدي تطبيق مبدأ إنهاء نظامي صارم إلى تقدير التدفقات الخارجة المتوقعة بأقل مما يجب، ومن ثم انخفاض منفعة المعلومات.

مدخل تطوير التوقعات المتعلقة بتدفقات الإيرادات

47. يمكن أن تُخطط التوقعات المتعلقة بالتدفقات الداخلة للإيرادات المهمة من الضرائب وغيرها من المصادر، مثل التحويلات فيما بين الحكومة، بشكل فردي بناءً على افتراضات السياسات الحالية. ويتوقع أن تنمو (أو تتقلص) المصادر المهمة للضرائب وتدفقات الإيراد الداخلة الأخرى التي لم تُتوقع بشكل فردي فيما يتعلق بمتغير معين مثل إجمالي الناتج المحلي (GDP) أو مؤشر تضخم محدد.

48. يمكن أيضاً توقع نمو تدفقات الإيراد الداخلة الأخرى، مثل رسوم امتياز من الموارد الطبيعية، بما يتماشى مع إجمالي الناتج المحلي أو مؤشر محدد. ويمكن أيضاً أن تُخطط بشكل فردي لمعالجة ظروف محددة مثلاً عند توقع استنفاد الموارد الطبيعية.

مدخل تطوير التوقعات المتعلقة بالبرامج المرتبطة بالعمر وغير المرتبطة بالعمر

49. غالباً ما تخضع البرامج المرتبطة بالعمر لمعايير أهلية مثل العمر والعوامل الديموغرافية الأخرى. وعند صياغة التوقعات، يمكن تمييز البرامج والأنشطة المرتبطة بالعمر عن البرامج غير المرتبطة بالعمر. ويمكن أن تخطط التوقعات المتعلقة بالبرامج المرتبطة بالعمر بشكل فردي، في حين قد يتوقع أن تزداد البرامج غير المرتبطة بالعمر مع التغير في المتغيرات الأخرى، مثل إجمالي الناتج المحلي، أو يتوقع أن تكون ثابتة بأرقام حقيقية. ويوفر هذا المدخل لتطوير التوقعات المتعلقة بالبرامج غير المرتبطة بالعمر قدراً من المرونة، حيث يسمح بمقاصة الزيادات الناتجة في بعض البرامج والأنشطة بسبب التغيرات في إجمالي الناتج المحلي/الأرقام الحقيقية، بزيادات أقل أو بانخفاضات في الإنفاق في مجالات أخرى.

الافتراضات الديموغرافية والاقتصادية

50. من المرجح أن تتضمن الافتراضات الديموغرافية نسبة المواليد ونسبة الوفيات ومعدلات الهجرة ومعدلات مشاركة القوى العاملة. ومن المرجح أن تتضمن الافتراضات الاقتصادية معدلات النمو الاقتصادي والتضخم. ويمكن أن تتضمن الافتراضات الاقتصادية الأخرى عوامل بيئية، مثل تأثير استنزاف وتدهور النظم البيئية ونضوب المياه والموارد الطبيعية المحدودة على النمو الاقتصادي.

معقولية الافتراضات

51. يتعين أن تستند توقعات التدفقات الداخلة والخارجة إلى افتراضات السياسات الحالية والافتراضات الاقتصادية والديموغرافية، التي تعتبر معقولة في سياق العوامل التي تمت مناقشتها في الفقرة 18.

التضخم ومعدلات الخصم

52. هناك مدخلان رئيسان لتضمين أثر تضخم الأسعار في التوقعات. ويمكن أخذ التضخم في الحسبان عند عمل التوقعات أو يمكن عمل التوقعات بالأسعار الحالية (أي الأسعار السائدة في تاريخ التقرير). وإذا كانت التوقعات تشتمل على التضخم، فإن معدل الخصم أيضاً يتعين أن يشتمل على التضخم. أما إذا كانت التوقعات بالأسعار الحالية، فإن معدل الخصم يتعين أن يستبعد التضخم.

تحليل الحساسية

53. إن العديد من الافتراضات التي تبنى عليها التوقعات غير مؤكدة بطبيعتها. وفي بعض الحالات، يمكن أن يكون للتغييرات القليلة في المتغيرات تأثيرات مهمة على التوقعات. وسيساعد استخدام تحليل الحساسية المستخدمين على فهم تأثير التغيرات المهمة في الافتراضات الديموغرافية والاقتصادية على التوقعات.

الإفصاحات

54. يتعين على الجهة أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل على تقويم الاستدامة المالية طويلة الأجل المتوقعة للجهة. ويتعين أن تقدم الجهة أي إفصاحات إضافية تكون ضرورية لتحقيق أهداف التقارير المالية.

55. يتعين أن تفصح الجهة عن المعلومات التالية:
أ. اسم الجهة؛
ب. القوائم المالية التي ترتبط بها معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل؛ و
ج. حينما تكون الجهات المشمولة بمعلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل مختلفة عن الجهات المشمولة بالقوائم المالية، أسماء الجهات ضمن حدود تقرير معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل والتي تختلف عن الجهات المشمولة بالقوائم المالية؛ و
د. حينما تكون الجهة هي جهة مسيطر عليها، هوية الجهة المسيطرة؛ و
ه. التاريخ الذي وضعت فيه مجموعة كاملة من التوقعات؛
و. أساس وتوقيت التحديث اللاحق لتلك المجموعة الكاملة من التوقعات؛ و
ز. عندما تستخدم الجهة توقعات ومؤشرات معدَّة من قبل جهات أخرى أو من مصادر أخرى للمعلومات، أسماء تلك الجهات أو المصادر الأخرى، والمعلومات التي استُخدمت.

56. يتعين أن تتضمن المناقشة السردية للتوقعات الإفصاح عن المعلومات التالية:
أ. مصادر تدفقات الإيرادات الداخلة المهمة من الضرائب ومصادر أخرى؛ و
ب. نظرة على افتراضات السياسات الحالية فيما يخص التدفقات الداخلة المهمة للإيرادات من الضرائب والمصادر الأخرى، مثل مستويات الدخول الخاضعة للضريبة والبنود التي تحسم من الوعاء الضريبي؛ و
ج. مصادر التدفقات الخارجة المهمة بما في ذلك النفقات الرأسمالية؛ و
د. نظرة على افتراضات السياسات الحالية فيما يخص التدفقات الخارجة المهمة بما في ذلك النفقات الرأسمالية؛ و
ه. ما إذا كانت التوقعات تُخطط بشكل فردي أو بشكل مجمع؛ و
و. شرح للتغيرات في التوقعات بين تواريخ القوائم المالية وأسباب تلك التغيرات؛ و
ز. توضيح يفيد بأن التوقعات هي ليست تقديرات وأنه من غير المحتمل أن تطابق التوقعات على مدى أفق زمني محدد النتيجة الفعلية، وأن مدى الاختلاف يعتمد على مجموعة من العوامل، بما في ذلك الإجراءات المستقبلية للجهة في مواجهة أي تحديات مالية محددة؛
ح. توضيح أية تعديلات في الشكل بين فترات التقرير وأسباب تلك التغيرات؛ و
ط. الأفق الزمني المستخدم للتوقعات وأسباب اختيار ذلك الأفق الزمني؛ و
ي. عندما تغير الجهة الأفق الزمني عن ذلك المستخدم في فترة التقرير السابقة، سبب ذلك التغيير.

57. يتعين أن تتضمن المناقشة السردية لأبعاد الاستدامة المالية طويلة الأجل الإفصاح عن المعلومات التالية:
   أ. تحليل التغيرات المهمة في المؤشرات مقارنة مع تلك التغيرات في فترة التقرير السابقة؛ و
   ب. التغيرات في المؤشرات المستخدمة في التقرير عن معلومات الاستدامة المالية طويلة الأجل مقارنة بفترة التقرير السابقة، وأسباب تلك التغيرات؛ و
   ج. حينما تستخدم الجهة مؤشرات مبنية على المبالغ المشتقة من معلومات غير مبنية على معايير المحاسبة للقطاع العام والمؤشرات التي تتأثر بها.

58. يتعين أن تفصح الجهة عن المبادئ والافتراضات والمنهجية التي تقوم عليها التوقعات بما في ذلك المعلومات التالية:
   أ. الجوانب الرئيسة في الأنظمة واللوائح التي تنطبق على الجهة؛ و
   ب. سياسة الاقتصاد الكلي وأطر التنظيم المالي ذات الصلة، بما في ذلك تفاصيل أماكن الوصول إلى التقارير الأخرى المتاحة للعموم بشأن هذه السياسات والأطر، بما في ذلك الوثائق خارج نطاق التقارير المالية ذات الغرض العام؛ و
   ج. افتراضات السياسات الحالية الرئيسة والافتراضات الديموغرافية والاقتصادية الرئيسة التي تقوم عليها التوقعات؛ و
   د. سياستها في مراجعة وتحديث افتراضات السياسات الحالية والافتراضات الديموغرافية والاقتصادية؛ و
   ه. توضيح أي من افتراضات السياسات الحالية المهمة التي تخرج عن الأنظمة أو اللوائح الحالية؛ و
   و. توضيح التغييرات المهمة في المبادئ والافتراضات والمنهجيات عن فترة التقرير السابقة، وطبيعة ومدى هذه التغييرات، وأسباب تلك التغييرات؛ و
   ز. نتائج أي تحليلات للحساسية يمكن أن يكون لها تأثير مهم على التوقعات؛ و
   ح. معدلات الخصم المطبقة والأساس الذي استُخدم لتحديد معدل الخصم؛ و
   ط. المدخل المطبَّق لتضمين التضخم في التوقعات وسبب تطبيق هذا المدخل.

إرشادات الممارسات الموصى بها 2

"مناقشة وتحليل القوائم المالية"

الفهرس

تقديم

تم وضع الإرشادات الممارسات الموصى بها والموافقة عليها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير المحاسبة في القطاع العام ذات جودة عالية وتسهيل اعتماد وتنفيذ هذه المعايير، بالتالي تعزيز جودة واتساق الممارسة في جميع أنحاء العالم، وتقوية الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.

ولتحقيق هذا الهدف، يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإرشادات للممارسة الموصى بها لكي تستخدمها جهات القطاع العام.

تتعلق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالقوائم المالية للأغراض العامة ويكون تطبيقها ملزم. الإرشادات الممارسات الموصى بها هي توصيات التي تقدم إرشادات بشأن الممارسات الجيدة في إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي ليست بقوائم مالية. بخلاف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لا تضع الإرشادات للممارسة الموصى بها متطلبات. حالياً جميع التصريحات المتعلقة بالتقارير المالية ذات الأغراض العامة التي لا تعد بقوائم مالية هي إرشادات للممارسة الموصى بها. لا تقدم الإرشادات التوجيهية للممارسة الموصى بها إرشادات حول مستوى التأكيد (إن وجد) الذي يجب أن تخضع له المعلومات.

روعي عند إعداد إرشادات الممارسات الموصى بها 2 أن تكون متوافقاً مع إرشادات الممارسات الموصى بها 2 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات الإرشادات كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة الإرشادات.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. توفر إرشادات الممارسات الموصى بها هذه إرشادات لإعداد وعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية. ستساعد مناقشة وتحليل القوائم المالية المستخدمين على فهم المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية المعروضة في القوائم المالية ذات الغرض العام (يُشار إليها فيما بعد بـ "القوائم المالية").

الوضع والنطاق

2. يُعد التقرير عن المعلومات وفقًا لإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ممارسة جيدة. وتُشجع الجهة التي تعد وتعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية على اتباع هذه الإرشادات. ولا يُعد الالتزام بهذه الإرشادات مطلوبًا لتؤكد الجهة أن قوائمها المالية تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

3. يتعين أن تُعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية بشكل سنوي على الأقل ويتعين أن تُغطي الفترة نفسها التي تغطيها القوائم المالية.

4. يتعين أن تكون حدود الجهة المعد عنها مناقشة وتحليل القوائم المالية هي حدود الجهة نفسها المعد عنها القوائم المالية.

5. يتعين إصدار مناقشة وتحليل القوائم المالية مع القوائم المالية.

6. [حذفت].

7. لا يجوز وصف مناقشة وتحليل القوائم المالية بأنها ملتزمة بإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ما لم تلتزم بجميع متطلبات هذه الإرشادات.

8. في بعض الدول، يكون إعداد وعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية متطلباً تشريعياً أو تنظيمياً، أو مطلوباً بموجب لوائح أخرى مفروضة من خارج الجهة. وتشجّع الجهات على الإفصاح عن معلومات حول تأثير مثل هذه المتطلبات على الالتزام بإرشادات الممارسات الموصى بها هذه.

تعريفات

9. يستخدم المصطلح التالي في الإرشادات الموصى بها هذه بالمعنى المحدد قرينه:

مناقشة وتحليل القوائم المالية هي توضيح للبنود والمعاملات والأحداث المهمة المعروضة في القوائم المالية للجهة والعوامل التي أوجدتها.

يتضمن ملحق "أ"، المصطلحات المستخدمة في هذه الإرشادات بالمعاني المحددة في معايير المحاسبة للقطاع العام.

تحديد مناقشة وتحليل القوائم المالية

10. يتعين تحديد مناقشة وتحليل القوائم المالية بوضوح، وتمييزها عن القوائم المالية وعن المعلومات الأخرى.

11. يساعد التحديد المنفصل لمناقشة وتحليل القوائم المالية المستخدمين على تمييز ما يلي:
   أ. القوائم المالية المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام؛ و
   ب. مناقشة وتحليل القوائم المالية المعدة وفقًا لإرشادات الممارسات الموصى بها هذه؛ و
   ج. المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو وثيقة أخرى والتي قد تكون مفيدة للمستخدمين لكنها ليست خاضعة لمتطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام أو التوصيات

الواردة في إرشادات الممارسات الموصى بها هذه (لكن يمكن أن تكون خاضعة للإرشادات الواردة في إرشادات الممارسات الموصى بها الأخرى).

12. يتعين أن تحدد مناقشة وتحليل القوائم المالية القوائم المالية التي تتعلق بها.

عرض مناقشة وتحليل القوائم المالية

13. توفر مناقشة وتحليل القوائم المالية معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات من خلال تمكين المستخدمين من استبصار عمليات الجهة من وجهة نظر الجهة نفسها. كما تتيح الفرصة لتقديم تفسير الجهة للبنود والمعاملات والأحداث المهمة المؤثرة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. وبناءً عليه، فإن مناقشة وتحليل القوائم المالية تُعد مكملة للمعلومات الواردة في القوائم المالية.

14. يتعين أن تتوافر في المعلومات الواردة في مناقشة وتحليل القوائم المالية الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات المُضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام[1].

محتوى مناقشة وتحليل القوائم المالية

15. يتعين أن يكون محتوى مناقشة وتحليل القوائم المالية متسقًا مع القوائم المالية والبنود والمعاملات والأحداث موضوع القوائم المالية، وكذلك الافتراضات مثل تلك المتعلقة بالإثبات والقياس.

16. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية ما يلي، على ألا تكون هذه المعلومات هي مجرد تكرار للمعلومات الواردة في القوائم المالية:
   أ. نظرة عامة على عمليات الجهة والبيئة التي تعمل فيها؛ و
   ب. معلومات عن أهداف واستراتيجيات الجهة؛ و
   ج. تحليل للقوائم المالية للجهة بما في ذلك التغيرات والاتجاهات المهمة في المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛ و
   د. وصف للمخاطر وحالات عدم التأكد الرئيسة للجهة التي تؤثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وتوضيح التغيرات في المخاطر وحالات عدم التأكد تلك منذ آخر تاريخ للقوائم المالية واستراتيجيات الجهة لتحمل أو تخفيف المخاطر وحالات عدم التأكد تلك.

17. يجب أن يعكس شكل مناقشة وتحليل القوائم المالية للجهة ومحتواها المحدد، طبيعة الجهة والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها.

18. حينما تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية معلومات وردت أيضًا في القوائم المالية، فإنها لا يجوز أن تكرر فقط ما هو موجود في القوائم المالية، بل يتعين أن تحلل وتفسر كيف تؤثر البنود والمعاملات والأحداث على المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ويتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية إشارات مرجعية للقوائم المالية كلما كان ذلك مناسبًا لتجنب التكرار في المعلومات.

[1] الخصائص النوعية للتقارير المالية هي الملاءمة والتعبير الموثوق والقابلية للفهم والتوقيت المناسب والقابلية للمقارنة والقابلية للتحقق. والقيود على المعلومات هي الأهمية النسبية والتكلفة مقابل المنفعة والتوازن بين الخصائص النوعية. أنظر فصل 3 من *إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام* لمزيد من التفاصيل.

نظرة عامة على عمليات وبيئة الجهة

19. تساعد النظرة العامة على الجهة المستخدمين على فهم عمليات الجهة وكيف تؤثر البيئة التي تعمل فيها على قوائمها المالية. وتساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم القوائم المالية للجهة. ويمكن أن تشمل المعلومات المقدمة عن عمليات الجهة في مناقشة وتحليل القوائم المالية المعلومات الحالية، والتغيرات عن الفترة السابقة، فيما يتعلق بما يلي:
    أ. رسالة الجهة ورؤيتها؛ و
    ب. حوكمة الجهة (على سبيل المثال، هيكل تشريعي أو تنظيمي، هيكل إداري)؛ و
    ج. علاقات الجهة مع الجهات الأخرى، مع التركيز على العلاقات التي كان من الممكن أن تؤثر بشكل مهم على المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (مثل ترتيبات التمويل)؛ و
    د. الاتجاهات والأحداث والتطورات الخارجية في البيئة النظامية والتنظيمية والاجتماعية والسياسية وبيئة الاقتصاد الكلي الخاصة بالجهة، التي يكون لها أو قد يكون لها تأثير مهم على المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (على سبيل المثال، تأثير الأحداث في الأسواق العالمية على التوظيف، أو الوعاء الضريبي، أو أسعار الفائدة)؛ و
    ه. العمليات الرئيسة للجهة، بما في ذلك طرق تقديم الخدمات (على سبيل المثال، الإسناد الخارجي، وترتيبات امتياز تقديم الخدمات) والتغيرات المهمة فيها.

معلومات حول أهداف واستراتيجيات الجهة

20. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية مناقشة لأهداف واستراتيجيات الجهة المتعلقة بمركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية بطريقة تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أولويات الجهة والتعرف على الموارد التي يجب أن تُدار لتحقيق هذه الأهداف والاستراتيجيات. على سبيل المثال، يمكن أن تشمل مثل هذه الأهداف والاستراتيجيات إدارة الفائض/العجز وإدارة مستويات الدين والاحتياطات. ويتعين أن توضح مناقشة وتحليل القوائم المالية كيف سيُقاس تحقيق أهداف الجهة وما هي الفترة الزمنية التي سيقاس على مداها التقدم المحرز نحو تحقيق هذه الأهداف.

21. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية مناقشة للتغييرات المهمة في أهداف واستراتيجيات الجهة عما كانت عليه في الفترة أو الفترات السابقة.

تحليل القوائم المالية للجهة

22. يحب أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية تحليلاً للتغيرات والاتجاهات المهمة في المركز المالي للجهة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ويشمل تحليل الاتجاهات تلك البنود في القوائم المالية التي تُعد مهمة وأساسية لاكتساب فهم أفضل للمركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، والتغيرات في المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية على مدى فترة زمنية.

23. يتعين أن تصف مناقشة وتحليل القوائم المالية البنود والمعاملات والأحداث المهمة التي قد أثرت على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية دون مجرد تكرار المعلومات المعروضة في القوائم المالية. ويتطلب تحديد البنود والمعاملات والأحداث المهمة ممارسة الحكم.

24. إذا عُدلت معلومات واردة في القوائم المالية من أجل تضمينها في مناقشة وتحليل القوائم المالية، فإنه يتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة ومعها طبيعة وأسباب التعديلات. وعندما تكون مقاييس الأداء المالي مستمدة من القوائم المالية، فإنه يتعين مطابقة تلك المقاييس بالمبالغ المعروضة في القوائم المالية التي أُعدت وفقًا لمعايير المحاسبة للقطاع العام.

25. يتعين الإفصاح عن المعلومات المقارنة بالنسبة للمبالغ المعروضة في مناقشة وتحليل القوائم المالية

عندما تكون ملائمة لفهم مناقشة وتحليل القوائم المالية للفترة الحالية.

26. عندما تكون الجهة مطالبة بأن، أو تختار أن، تتيح موازنتها المعتمدة للعموم، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 24، عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية إجراء مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية في القوائم المالية. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 24 أيضًا إيضاحًا لأسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية ويسمح للجهة بأن تُفصح عن هذه المعلومات إما في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية أو في تقارير أخرى متاحة للعموم. وعندما تختار الجهة تضمين هذه المعلومات في مناقشة وتحليل القوائم المالية، فإنه يتعين عليها أن تطبق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 24 على هذه الإفصاحات.

المخاطر وحالات عدم التأكد

27. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية مناقشة للمخاطر وحالات عدم التأكد الرئيسة للجهة التي تؤثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وأن تتضمن توضيحاً لعلاقتها بأهداف واستراتيجيات الجهة. وتساعد هذه المعلومات المستخدمين على تقويم أثر تلك المخاطر في الفترة الحالية (على سبيل المثال، الالتزامات المحتملة المفصح عنها في القوائم المالية أو استخدام تحوطات العملة الأجنبية لتخفيف مخاطر) وكذلك النتائج المتوقعة.

28. يمكن أن تكون المخاطر وحالات عدم التأكد الرئيسة مخاطر خارجية أو داخلية؛ ويتعين أن يشمل أي وصف للمخاطر وحالات عدم التأكد هذه التعرض لكل من التبعات السلبية والفرص الممكنة.

29. تساعد مناقشة كيف تدير الجهة المخاطر وحالات عدم التأكد المستخدمين على الحصول على تعبير موثوق عن تعرض الجهة للمخاطر التي تؤثر بشكل مباشر على بنود القوائم المالية، مما يسمح لهم بتقويم المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وقد يشمل مثل هذا الإفصاح قرار الجهة "بالتأمين ذاتياً" ضد بعض المخاطر، أو التخفيف من المخاطر عن طريق تحويلها أو مشاركتها من خلال التأمين.

30. من شأن مناقشة المخاطر وحالات عدم التأكد هذه أن تقدم معلومات ملائمة للمستخدمين حول التعرض أو قابلية التعرض لتركيزات المخاطر، مثل القروض المهمة إلى مناطق أو صناعات معينة، أو الاعتماد على مصدر معين من الإيراد.

31. قد يكون للمخاطر وحالات عدم التأكد التي تؤثر على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية تأثير واسع على القوائم المالية. وبناءً عليه، يجوز التقرير عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر وحالات عدم التأكد هذه بشكل منفصل، أو في الأقسام ذات الصلة في مناقشة وتحليل القوائم المالية.

إرشادات الممارسات الموصى بها 3

"التقرير عن معلومات أداء الخدمات"

الفهرس

تقديم

تم وضع الإرشادات الممارسات الموصى بها والموافقة عليها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير المحاسبة في القطاع العام ذات جودة عالية وتسهيل اعتماد وتنفيذ هذه المعايير، بالتالي تعزيز جودة واتساق الممارسة في جميع أنحاء العالم، وتقوية الشفافية والمساءلة المالية في القطاع العام.

ولتحقيق هذا الهدف، يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والإرشادات للممارسة الموصى بها لكي تستخدمها جهات القطاع العام.

تتعلق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالقوائم المالية للأغراض العامة ويكون تطبيقها ملزم. الإرشادات الممارسات الموصى بها هي توصيات التي تقدم إرشادات بشأن الممارسات الجيدة في إعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة التي ليست بقوائم مالية. بخلاف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لا تضع الإرشادات للممارسة الموصى بها متطلبات. حالياً جميع التصريحات المتعلقة بالتقارير المالية ذات الأغراض العامة التي لا تعد بقوائم مالية هي إرشادات للممارسة موصى بها. لا تقدم الإرشادات التوجيهية للممارسة الموصى بها إرشادات حول مستوى التأكيد (إن وجد) الذي يجب أن تخضع له المعلومات.

روعي عند إعداد إرشادات الممارسات الموص بها 3 أن تكون متوافقاً مع إرشادات الممارسات الموصى بها 3 (طبعة 2017م)، وأُبْقِيَّ على تسلسل وأرقام فقرات الإرشادات كما وردت في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام في الدراسة المرفقة الإرشادات.

تنطبق معايير المحاسبة للقطاع العام على البنود ذات الأهمية النسبية.

الهدف

1. توفر الإرشادات الممارسات الموصى بها هذه إرشادات للتقرير عن معلومات أداء الخدمات في التقارير المالية ذات الغرض العام. معلومات أداء الخدمات هي معلومات عن الخدمات التي تقدمها الجهة، وأهداف أداء خدمات الجهة، ومدى تحقيقها لتلك الأهداف. وتساعد معلومات أداء الخدمات مستخدمي التقارير المالية ذات الغرض العام (يشار إليهم فيما بعد "بالمستخدمين") في تقويم كفاءة وفاعلية الخدمات التي تقدمها الجهة.

الوضع والنطاق

2. يعتبر التقرير عن المعلومات وفقاً لإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ممارسة جيدة. ويتعين أن تسعى الجهة التي تقرر عن معلومات أداء الخدمات إلى تحقيق المبادئ المحددة في هذه الإرشادات. ولا يعتبر الالتزام بهذه الإرشادات مطلوباً لتؤكد الجهة أن قوائمها المالية تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام.

3. بالرغم من أن إرشادات الممارسات الموصى بها هذه لا تنطبق مباشرة على جهات القطاع العام التجارية، فإن الخدمات التي تقدمها جهة القطاع العام التجارية المسيطر عليها من قبل الجهة المعدة للتقرير تقع ضمن نطاق هذه الإرشادات.

4. لا يجوز وصف معلومات أداء الخدمات بأنها تلتزم بإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ما لم تلتزم بجميع متطلبات هذه الإرشادات.

5. تحدد إرشادات الممارسات الموصى بها هذه المعلومات التي يتم عرضها. ويمكن أن تعرض الجهة معلومات إضافية إذا كانت هذه المعلومات مفيدة في تحقيق أهداف التقارير المالية وتستوفي الخصائص النوعية للتقارير المالية.

6. في بعض الدول، يكون عرض معلومات أداء الخدمات متطلباً تشريعياً أو تنظيمياً. وتشجع الجهات على الإفصاح عن معلومات حول تأثير مثل هذه المتطلبات على الالتزام بهذه الإرشادات.

7. قد تكون الدولة قد وضعت متطلبات للتقرير عن أداء الخدمات أوسع من الإرشادات الواردة في إرشادات الممارسات الموصى بها هذه. ويمكن أن تتضمن، على سبيل المثال، تحديداً أكبر لتنظيم المعلومات المطلوبة و/أو متطلبات لعرض أو الإفصاح عن مجموعة أكبر من المعلومات، و/أو مؤشرات أداء معينة أو أنواع محددة من الأداء يكون من المطلوب عرضها. وفي تلك الحالة، تشجّع الجهة على أن تتحقق من أن يتم عرض المعلومات التي تم تحديدها من خلال تطبيق كل من هذه الإرشادات والمتطلبات الخاصة بالدولة.

تعريفات

8. تستخدم التعريفات التالية في هذه الإرشادات بالمعنى المحدد قرين كل منها:

الفاعلية هي العلاقة بين النتائج الفعلية وأهداف أداء الخدمات.

الكفاءة هي العلاقة بين (أ) المدخلات والمخرجات أو (ب) المدخلات والنتائج.

المدخلات هي الموارد المستخدمة من قبل الجهة لتوفير المخرجات.

المخرجات هي الخدمات المقدمة من قبل الجهة لمتلقي الخدمات من خارج الجهة.

النتائج هي التأثيرات على المجتمع، والتي تحدث نتيجة لمخرجات الجهة أو تنسب لها بشكل معقول.

مؤشرات الأداء هي المقاييس الكمية والمقاييس النوعية، و/أو وصف نوعي لطبيعة ومدى استخدام الجهة للموارد، وتقديم الخدمات، وتحقيق أهداف أداء الخدمات.

هدف أداء الخدمات هو وصف للنتيجة (النتائج) المخطط لها التي تسعى الجهة لتحقيقها من ناحية المدخلات أو المخرجات أو النتائج أو الكفاءة.

9. توضح أمثلة التطبيق التي ترافق إرشادات الممارسات الموصى بها 3 المصطلحات الواردة أعلاه.

الفاعلية

10. عند التقرير عن فاعليتها، تقوم الجهة بالتقرير عن مدى تحقيق واحد أو أكثر من أهداف أداء خدماتها. وكلما زادت فاعلية الجهة في العمل كمقدم لخدمات، كلما كانت نتائجها الفعلية أفضل عند قياسها بالمقارنة مع النتائج المخططة.

الكفاءة

11. يمكن استخدام مؤشر الكفاءة لبيان متى يتم تقديم خدمة بكفاءة أكثر (أو أقل) مقارنة بمقياس مرجعي مثل:
   أ. فترات التقرير السابقة؛ أو
   ب. التوقعات؛ أو
   ج. مقدمي الخدمات الآخرين الذين يمكن المقارنة بهم؛ أو
   د. مؤشرات قياسية.

12. إذا كان من الممكن إنتاج نفس كمية ونوعية المخرجات بتكلفة أقل مما سبق، فإن هذا يعنى أن كفاءة الإنتاج قد تحسنت، وسوف يبين مؤشر الكفاءة المصمم للتقرير عن هذا النوع من مكاسب الكفاءة أن هناك تحسناً قد حدث في كفاءة الأداء. وبالمثل، إذا تحسنت نوعية الخدمة بحيث تكون المخرجات المحققة أفضل من سابقتها، مع ثبات المتغيرات الأخرى مثل كمية الخدمات (المخرجات) والتكلفة، فإن هذا يعتبر زيادة في الكفاءة، وسوف يبين مؤشر الكفاءة المصمم لتسجيل هذا النوع من مكاسب الكفاءة أن هناك تحسناً في كفاءة الأداء. ويشير العكس – تراجع النوعية بحيث تصبح المخرجات أسوأ، مع ثبات المتغيرات الأخرى مثل كمية الخدمات (المخرجات) والتكلفة – إلى كفاءة أقل في تقديم الخدمات.

المدخلات

13. يمكن أن تتضمن الموارد المستخدمة لإنتاج المخرجات:
   أ. الموارد البشرية أو العمال؛ و
   ب. الأصول الرأسمالية مثل الأرض والمباني والمركبات؛ و
   ج. النقد والأصول المالية الأخرى؛ و
   د. الأصول غير الملموسة مثل الملكية الفكرية.

14. يمكن التقرير عن المدخلات من حيث التكاليف المتكبدة أو الكميات المستخدمة لإنتاج المخرجات.

المخرجات

15. تتضمن الخدمات المقدمة لمتلقي الخدمات من خارج الجهة:
   أ. الخدمات المقدمة مباشرة إلى الأفراد والمؤسسات، على سبيل المثال، الخدمات الصحية او التعليمية أو تقديم السلع مثل الأغذية أو الكتب؛ و
   ب. الخدمات المقدمة بشكل غير مباشر إلى الأفراد والمؤسسات، على سبيل المثال، الخدمات التي تهدف إلى تطوير أو تعزيز أو حماية أو الدفاع عن المجتمع أو المؤسسة أو الدولة أو قيم وحقوق المجتمع؛ و
   ج. التحويلات إلى الأفراد والمؤسسات، على سبيل المثال، التحويلات النقدية وتوفير حوافز اقتصادية مثل الحوافز الضريبية؛ و
   د. السياسات أو اللوائح أو الأنظمة لتحقيق أهداف السياسة العامة والتي تتضمن، على سبيل المثال، الأنظمة المتعلقة بالإيرادات وإنفاذ مثل هذه الأنظمة؛ و
   ه. تحصيل الضرائب والإيرادات الأخرى.

16. يعتبر تلقي الخدمات من قبل متلقي الخدمات من خارج الجهة عاملاً هاماً في تحديد ما إذا كانت الخدمات مخرجات، وليست خدمات مستهلكة داخلياً على أنها جزء من إنتاج الجهة للمخرجات.

النتائج

17. يمكن أن تكون نتائج الجهة عبارة عن تأثيرات تؤثر على المجتمع ككل أو تأثيرات على مجموعات أو مؤسسات معينة داخل المجتمع. ويمكن أن تكون النتائج عبارة عن تأثيرات مباشرة بشكل نسبي على متلقي خدمات الجهة. وأيضًا يمكن أن تكون تأثيرات على آخرين ليسوا من المتلقين لخدمات الجهة ولكنهم ينتفعون بشكل غير مباشر من تلك الخدمات.

18. يمكن أن تتضمن النتائج، على سبيل المثال، التغييرات في الإنجازات التعليمية ضمن المجتمع أو التغييرات في مستويات الفقر والجريمة أو التغييرات في صحة المجموعات المختلفة ضمن المجتمع.

19. قد يكون هناك رابط قوي مباشر بين أحداث الجهة ونتائجها، ولكن الحال ليس كذلك دائماً. ويمكن أن تتدخل عوامل خارج سيطرة الجهة وتؤدي إلى إعاقة أو تسهيل تحقيق الجهة للنتائج.

مؤشرات الأداء

20. تعتبر المدخلات والمخرجات والنتائج والكفاءة والفاعلية أنواعاً من مؤشرات الأداء.

21. يمكن أن تكون مؤشرات الأداء عبارة عن مقاييس كمية، على سبيل المثال عدد المخرجات المنتجة أو تكلفة الخدمات أو الوقت المستغرق في تقديم الخدمة أو الهدف العددي للمخرجات. ويمكن أن تكون مؤشرات الأداء عبارة عن مقاييس نوعية، على سبيل المثال أوصاف مثل: سيئ / جيد / ممتاز أو / مرضٍ / غير مرضٍ، والتي يمكن أن تتضمن تقويم نوعية الخدمة بواسطة متلقي الخدمات أو المواطنين أو الخبراء. ويساعد استخدام المقاييس النوعية والكمية المستخدمين في:
   أ. تقويمهم ما إذا كان قد تم تحقيق أهداف أداء الخدمات؛ و
   ب. مقارنة أداء الخدمات بين الفترات وبين الجهات الأخرى.

22. يمكن أن يكون مؤشر الأداء في شكل وصف نوعي. وقد يكون الوصف النوعي ضرورياً ليوفر للمستخدمين معلومات هامة ومفهومة حول أداء الخدمات عندما يكون هناك مستوى عال من التعقيد والحكم التقديري بالنسبة لخدمة معينة.

أهداف أداء الخدمات

23. يمكن التعبير عن أهداف أداء الخدمات باستخدام مؤشرات الأداء للمدخلات أو المخرجات أو النتائج أو الكفاءة أو من خلال الجمع بين واحد أو أكثر من مؤشرات الأداء الأربعة هذه. ويمكن أيضاً التعبير عن هدف أداء الخدمات باستخدام الوصف السردي للحالة المستقبلية المرغوب فيها الناتجة عن تقديم الخدمات.

24. تكون أهداف أداء الخدمات عموماً محددة، وقابلة للقياس، وقابلة للتحقيق، وواقعية، ومرتبطة بزمن محدد.

25. يمكن التعبير عن جميع أهداف أداء الخدمات للجهة بنفس النوع من مؤشر الأداء، على سبيل المثال التعبير عنها جميعاً على أساس النتائج. ويمكن أيضاً التعبير عنها بأنواع مختلفة من مؤشرات الأداء؛ على سبيل المثال، يمكن التعبير عن بعض أهداف أداء الخدمات بناء على النتائج، في حين يُعبَّر عن بعضها الآخر بناء على المخرجات و/أو المدخلات.

26. يمكن أن تسهم خدمة منفردة في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف أداء الخدمات. ويمكن أن تسهم عدة خدمات في تحقيق هدف أداء الخدمات نفسه.

حدود التقرير

27. لأغراض التقرير عن معلومات أداء الخدمات يتعين أن تكون حدود الجهة المعد عنها التقرير هي نفسها حدود الجهة المعدة عنها القوائم المالية.

28. تكون مؤشرات الأداء المعروضة ذات علاقة بأهداف أداء الخدمات الخاصة بالجهة المسيطرة. وعلى العكس من القوائم المالية الموحدة والتي تجمع المعلومات المالية للجهات المسيطر عليها فإن معلومات أداء الخدمات التي تقرر عنها الجهة المسيطرة لا تعتبر عادة تجميعاً للخدمات التي يتم التقرير عنها من قبل جهاتها المسيطر عليها.

التقرير السنوي وفترة التقرير

29. يتعين التقرير عن معلومات أداء الخدمات مرة في السنة على الأقل.

30. يتعين أن تغطي معلومات أداء الخدمات فترة التقرير نفسها التي تغطيها القوائم المالية. مع ذلك، فإن أخذ احتياجات المستخدمين في الحسبان وتقويم التكاليف والمنافع يمكن أن يشير إلى أن فترة التقرير يتعين أن تختلف عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية للجهة. ويمكن أن تكون الحال كذلك على سبيل المثال، عندما تكون معلومات أداء الخدمات المعروضة من قبل الجهة المسيطرة مبنية على معلومات أداء الخدمات التي تم التقرير عنها من قبل الجهات المسيطرة التي لها فترة تقرير مختلفة.

31. قد تتطلب أهداف أداء الخدمات فترات أطول من سنة واحدة لتحقيقها. وسوف يحتاج المستخدمون إلى معلومات عن التقدم المحرز نحو تحقيق أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات. وتعالج الفقرة 53 نوع معلومات أداء الخدمات التي يمكن عرضها لإظهار التقدم السنوي نحو تحقيق أهداف أداء الخدمات لعدة سنوات.

مبادئ عرض معلومات أداء الخدمات

32. يتعين على الجهة عرض معلومات أداء الخدمات المفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ويتعين أن يتيح العرض للمستخدمين تقويم مدى كفاءة وفاعلية أداء الجهة للخدمات

التي تقدمها. ويتعين أن يكون مناسباً لأهداف أداء خدمات الجهة ويوضح العلاقة بين أهداف أداء خدمات الجهة وإنجازات أداء خدمات الجهة.

33. عندما تُستخدم المعلومات عن أداء الخدمات مع المعلومات الواردة في القوائم المالية للجهة، فإنها يتعين أن تمكن المستخدمين من تقويم الأمور المالية للجهة في سياق تحقيقها لأهداف أداء الخدمات والعكس صحيح.

34. يتعين أن تأخذ معلومات أداء الخدمات المعروضة في الحسبان الظروف الخاصة بالجهة مثل:
أ. الخدمات التي تقدمها الجهة؛ و
ب. طبيعة الجهة؛ و
ج. البيئة التنظيمية التي تعمل فيها الجهة.

35. يتعين أن يحقق عرض معلومات أداء الخدمات الخصائص النوعية للتقارير المالية، مع مراعاة تطبيق القيود السائدة على المعلومات الواردة في التقارير المالية ذات الغرض العام. (يصف *إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام* (إطار المفاهيم) الخصائص النوعية والقيود السائدة).

36. يتعين أن يكون تجميع أو تفصيل المعلومات عن أداء الخدمات على مستوى يوصل فهماً ذا معنى لمدى تحقيق الجهة لأهداف أداء الخدمات التي تقدمها. ولا يجوز أن يكون مستوى التجميع مرتفعاً جداً بحيث يخفي الأداء أو يجعل وصف الأداء مبهماً، وكذلك لا يجوز أن يكون مستوى التفصيل متدنياً جداً بحيث يؤدي إلى تفاصيل كثيرة تجعل وصف الأداء مبهماً أيضاً، وتقلل من إمكانية الفهم. ويتعين أن تكون المعلومات المبلغ عنها محددة بشكل كاف للمستخدمين لمساءلة الجهة عن أدائها لخدمتها، وخصوصاً أدائها فيما يتعلق بتحقيق أهداف أداء الخدمات.

37. قد يكون من الصعب تحقيق إمكانية المقارنة مع الجهات الأخرى في سياق معلومات أداء الخدمات نظراً لتقديم الجهات لخدمات متنوعة. حتى عند تقديم جهتين لنفس الخدمة بالضبط، قد يكون هناك اختلاف في أهداف أداء الخدمات مما يترتب عليه أن يحتاج كل منهما إلى التقرير عن مؤشرات أداء مختلفة وغير قابلة للمقارنة. وقد تكون هناك حاجة للتنازل عن القابلية للمقارنة بين الجهات مقابل الملاءمة، بحيث يتم اختيار أهداف أداء الخدمات ومؤشرات الأداء ذات العلاقة بها لتكون ملائمة لوضع أداء الخدمات في الجهة. وبالمقابل يمكن أن تشير احتياجات المستخدمين إلى أن مؤشرات الأداء القابلة للمقارنة مع مؤشرات أداء الجهات الأخرى التي تقدم الخدمة نفسها تكون ملائمة للجهة، وأنه يمكن تحقيق الخاصيتين النوعيتين-القابلية للمقارنة والملاءمة.

اختيار معلومات أداء الخدمات

معلومات العرض

38. يتعين عرض المعلومات التالية:
أ. أهداف أداء الخدمات؛ و
ب. مؤشرات الأداء؛ و
ج. مجموع تكاليف الخدمات.

39. فيما يتعلق بمؤشرات الأداء ومجموع تكاليف الخدمات، يتعين أن تعرض الجهة:
أ. المعلومات الفعلية والمستهدفة لفترة التقرير؛ و
ب. المعلومات الفعلية لفترة التقرير السابقة.

40. عندما تتضمن معلومات أداء الخدمات معلومات واردة أيضاً في القوائم المالية، يتعين وضع إشارة مرجعية إلى القوائم المالية بحيث يستطيع المستخدمون تقويم المعلومات في سياق المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

41. سوف تساعد المعلومات الواردة في وثيقة تنظيم الجهة ومستندات التخطيط الخاصة بالجهة (الموازنة المعتمدة، ونص المهمة، والخطة الاستراتيجية، واتفاقيات التمويل، والخطة التشغيلية للجهة، إلخ) المستخدمين عادة في تحديد أهداف أداء الخدمات ومؤشرات الأداء ذات الصلة بالجهة.

أهداف أداء الخدمات

42. عندما تتغير أهداف أداء الخدمات للجهة، فإن المعلومات المعروضة يتعين أن تعكس التغير. على سبيل المثال، يمكن أن يكون للجهة في البداية أهداف أداء خدمات متعلقة بزيادة إما المدخلات أو المخرجات المرتبطة بخدماتها، وبعد ذلك تعيد تركيز أدائها لاحقاً نحو تحسين إما كفاءة أو فاعلية الخدمات. ويتعين أن ينعكس ذلك التغير في معلومات أداء الخدمات التي تعرضها الجهة.

مؤشرات الأداء

43. هناك حاجة لممارسة الحكم المهني عند تحديد المجموعة الأكثر ملاءمة من مؤشرات الأداء التي يتم التقرير عنها. والمبدأ الأساسي هو أنه يتعين اختيار المؤشرات على أساس أهميتها للمستخدمين وفائدتها في تقويم إنجازات الجهة من حيث أهداف أداء الخدمات. وحتى تكون مؤشرات الأداء ذات صلة فيتعين أن ترتبط مباشرة بواحد أو أكثر من أهداف أداء الخدمات للجهة. ويساعد التوافق بين المؤشرات المختلفة المعروضة – مثلاً بين مؤشرات أداء المدخلات و/أو المخرجات و/أو النتائج وأهداف أداء الخدمات -المستخدمين على تقويم العلاقة بين الموارد والنتائج وكيفية تأثير توفر الموارد على تحقيق أهداف أداء الخدمات.

44. يتعين أن تسمح مؤشرات الأداء المعروضة للمستخدمين بتقويم كيفية استخدام الجهة لمواردها لتقديم الخدمات وتحقيق أهدافها لأداء الخدمات بكفاءة وفاعلية.

45. عندما تنشر الجهة مؤشرات الأداء المستهدفة متاحة للجمهور، فإن مؤشرات الأداء الفعلية المعروضة سوف تكون متسقة عادة مع المؤشرات التي نُشرت سابقاً للجمهور. ويتعين على الجهات التي تنشر معلومات موازنتها، وتطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 24، عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية أن تأخذ في الحسبان العلاقة بين تلك المعلومات ومعلومات أداء الخدمات التي تقوم بالتقرير عنها.

46. تُشجّع الجهة على عرض المعلومات عن نتائجها المستهدفة وإنجازاتها فيما يتعلق بتلك النتائج.

47. قد يكون هناك عدد كبير من مؤشرات الأداء التي يمكن عرضها لأهداف أداء الخدمات التي تقدمها الجهة. ولضمان أن تكون المعلومات مفهومة ولتجنب إرهاق المستخدمين بكم كبير من المعلومات، تحتاج الجهات عموماً إلى تحديد مؤشرات أداء أساسية قليلة تلبي بشكل أفضل من غيرها احتياجات المستخدمين للمعلومات التي تحقق أهداف التقارير المالية.

48. يتعين أن تكون مؤشرات الأداء التي تتضمن قياساً كمياً من الممكن قياسها بشكل موثوق. وعندما تنتج مؤشرات الأداء عن نظام لمعالجة المعاملات، فإن استخدام مثل هذا النظام سيدعم إمكانية التحقق من المعلومات التي تم التقرير عنها وسيدعم ملاءمة توقيتها.

49. عند اختيار مؤشرات الأداء، يتعين أن تتأكد الجهات من أن المؤشرات المعروضة ستقدم وصفاً يعبر بموثوقية عن مدى تحقيق أهداف أداء الخدمات. وقد تكون هناك مقايضة بين الجوانب المختلفة لأداء الخدمات، كأن يتحسن جانب ويتدهور جانب آخر. ويتعين أن تكون المعلومات المعروضة محايدة. ويتعين أن تتجنب الجهات أي ميل لعرض مؤشرات أداء متحيزة لإظهار نتائج إيجابية. ويساعد هذا الأمر في ضمان تحقيق الخصائص النوعية ويمكن للمستخدمين أن يكونوا واثقين من أن مؤشرات الأداء تعبر بموثوقية عن أداء الجهة للخدمات.

50. من المرجح أن تؤخذ سهولة القياس في الحسبان عند اختيار مؤشرات الأداء، ولكنها يتعين أن تكون ثانوية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين. ولا يجوز أن تبالغ مؤشرات الأداء في التركيز على الأبعاد التي تُقاس بسهولة.

51. في بعض الحالات، يتعين عرض الوصف النوعي (يسمى أيضاً الوصف السردي) على أنه مؤشر للأداء. ويمكن أن تكون هذه هي الحالة عندما لا يكون من الممكن تخفيض إنجازات أداء الخدمات إلى مجموعة صغيرة من المقاييس النوعية أو الكمية لأن الخدمة:
أ. معقدة؛ و
ب. تنطوي على عوامل متعلقة بعضها ببعض؛ و
ج. تنطوي على عدد كبير من المؤشرات المختلفة الممكنة للنجاح أو التقدم، وتنطوي جميعها على اجتهاد بشأن أهميتها النسبية.

52. يمكن أن تتضمن المعلومات المعروضة لأي خدمة معينة واحداً أو أكثر من الأنواع المختلفة لمؤشرات الأداء؛ المقاييس الكمية و/أو المقاييس النوعية و/أو الأوصاف النوعية.

أهداف ومؤشرات أداء الخدمات متعددة السنوات

53. لا يتوقع أن يمنع الإطار الزمني المطول لأهداف أداء الخدمات متعددة السنوات من التقرير عن الأهداف لعدة سنوات والإفصاح عن مدى تقدمها في تحقيق هذه الأهداف، رغم أنه يلزم تطوير طرق للتقرير عن التقدم بطريقة مجدية اقتصادياً. ويمكن عرض مقاييس بديلة أو غير مباشرة تشير إلى مدى التقدم نحو تحقيق أهداف أداء الخدمات على مدى قصير الأجل، إلى أن تتوافر معلومات بشأن تحقيق أهداف أداء الخدمات متعددة السنوات. على سبيل المثال، عندما تؤسس الجهة المخرجات السنوية والمخرجات على مدى أطول لنتائج السنوات المتعددة لمجال أو أكثر من مجالات الخدمات، فقد تكون هناك إمكانية لمعالجة التقرير السنوي للنتائج على أنها مؤشر للتقدم نحو تحقيق النتائج، مع التقرير عن النتائج الفعلية بشكل أقل تكراراً.

مجموع *تكاليف الخدمات والمعلومات المفصلة للتكاليف*

54. بالإضافة إلى عرض مجموع تكاليف الخدمات، يمكن للجهة أن تختار أيضاً عرض معلومات مفصلة عن التكلفة. ويمكن أن تكون معلومات التكلفة المفصلة، على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بأهداف أداء الخدمات الفردية، أو النتائج أو مجالات الخدمات، والخدمات الفردية، أو تكاليف المخرجات، أو التكاليف المتعلقة بمدخلات معينة. يمكن أن يكون تقويم المستخدمين للكفاءة مدعوماً من خلال ربط التكاليف إما بالمخرجات أو النتائج.

الأداء المخطط والأداء الفعلي للخدمات

55. يتعين التقرير عن معلومات أداء الخدمات المرغوب فيها والفعلي بشكل متسق بحيث يسهل قيام المستخدمين بتقويم الفاعلية. وكلما كان ذلك ممكناً، تعيَّن على الجهات التقرير عن معلومات أداء الخدمات باستخدام مؤشرات الأداء نفسها وبالمنهجية والمعلمات نفسها المستخدمة في احتسابها التي وُضعت قبل بدء فترة التقرير. وهذا يمكن المستخدمين من مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء

المرغوب فيه في نهاية فترة التقرير.

56. يسهّل اتساق مؤشرات الأداء على مدى عدة سنوات تحليل الاتجاهات على المدى الطويل. ولكن لا يجوز السعي إلى تحقيق هذا الاتساق على حساب:
أ. تحسين جودة مؤشرات الأداء؛ أو
ب. مواءمة المؤشرات مع التوقعات المتغيرة لأصحاب المصالح.

57. قد تحتاج الجهة معالجة مسألة كيفية التقرير عن التغيرات على أداء الخدمات المخطط له والتي حدثت خلال فترة التقرير. ويمكن أن تنشأ هذه الحالة على سبيل المثال عند تعديل أصحاب المصالح لتوقعاتهم بشأن أداء الخدمات خلال فترة التقرير مما يؤدي إلى تعديل أهداف أداء الخدمات. ويمكن أيضاً أن تتغير أهداف أداء الخدمات نتيجة تجميع عمليات في القطاع العام، حيث تتحول المساءلة عن الخدمات من جهة إلى أخرى أو الحاجة للتقرير عن الخدمات التي قُدِّمت سابقاً من قبل جهتين مختلفتين ويتم تقديمها الآن من قبل جهة منفردة مدمجة. وفي هذه الحالات، قد يكون من الممكن للجهة التقرير عن الأداء مقابل أهداف أداء الخدمات الأصلية والمعدلة. ويمكن تحديد سبب هذه التغييرات وتأثيراتها في النقاش والتحليل السردي، بحيث يكون لدى المستخدمين المعلومات التي يحتاجونها لفهم أسباب الاختلافات بين أهداف أداء الخدمات في بداية فترة التقرير والإنجازات الفعلية، وفي الوقت نفسه فَهْم درجة الإنجاز الفعلي بالمقارنة بالأهداف المعدلة لأداء الخدمات.

المعلومات التي يفصح عنها

58. هناك حاجة للحكم المهني لتحديد ماهية المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها حتى يتسنى للمستخدمين:
أ. فهم أساس معلومات أداء الخدمات المعروضة؛ و
ب. الحصول على نظرة عامة موجزة على أداء خدمات الجهة، والتي تبرز القضايا الرئيسة الملائمة لتقويمهم لأداء الخدمات.

أساس عرض معلومات أداء الخدمات

59. يتعين على الجهة الإفصاح عن معلومات كافية حول أساس معلومات أداء الخدمات المعروضة لتمكين المستخدمين من تقويم ما إذا كانت المعلومات حول أهداف أداء الخدمات ومؤشرات الأداء والتكاليف الكلية تحقق الخصائص النوعية للتقارير المالية.

60. يتعين أن تفصح الجهة عن مصادر معلومات أداء الخدمات المعروضة.

61. يتعين الإفصاح عن المعلومات التالية:
أ. توضيح لأهداف أداء الخدمات المعروضة، يصف كيفية وضعها والحاجة إلى تحقيقها والعلاقة (العلاقات) فيما بين أهداف أداء الخدمات و:
(1) مؤشرات الأداء المعروضة، و
(2) الأهداف العامة للجهة.
ب. وصف للعلاقة (العلاقات) بين مؤشرات الأداء ذات العلاقة. (مثلاً، المعلومات حول مقدار التوافق بين مؤشرات المدخلات و/أو المخرجات و/أو النتائج، حيث تسهم المدخلات والمخرجات في تحقيق نتائج معينة).
ج. وصف لأساس تجميع المعلومات (أو تفصيلها)، والذي يعالج مستوى التفاصيل التي تم التقرير عنها.

المعلومات المفصلة عن *التكاليف*

62. إذا اختارت الجهة عرض المعلومات المفصلة عن التكاليف، عندئذ يتعين الإفصاح عن أساس تحديد التكاليف.

63. تتضمن معلومات تحديد التكاليف معلومات مثل:
أ. سياسات تخصيص التكاليف؛
ب. معالجة المصروفات المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بالخدمات؛ و/أو
ج. مطابقة أو مقارنة بين تكاليف الخدمات المعروضة ومجموع المصروفات.

إفصاحات الجهة المسيطرة

64. عندما تقوم الجهة المسيطرة بالتقرير عن الخدمات المقدمة من قبل جهاتها المسيطر عليها، فيتعين على الجهة المسيطرة الإفصاح عن المعلومات التي توضح الأدوار والمسؤوليات لأداء الخدمات داخل الجهة الاقتصادية.

الإفصاحات عندما تختلف فترة التقرير

65. عندما تغطي معلومات أداء الخدمات فترة تقرير مختلفة عن تلك التي تغطيها القوائم المالية للجهة، يتعين الإفصاح عن المعلومات التالية:
أ. حقيقة أن فترة التقرير ليست الفترة نفسها التي تغطيها القوائم المالية؛ و
ب. سبب وجود الاختلاف؛ و
ج. إذا كانت المعلومات المالية مشمولة في تقرير أداء الخدمات، إما:
(1) الفترة التي تغطيها القوائم المالية التي اسْتُمِدَت منها المعلومات، مع معلومات لتسهيل الوصول إلى تلك القوائم المالية؛ أو
(2) مصدر المعلومات المالية التي تم التقرير عنها، في حال لم تُسْتَمَد المعلومات المالية من القوائم المالية للجهة، إلى جانب معلومات لتسهيل الوصول إلى ذلك المصدر.

66. عندما تختلف فترة التقرير للمعلومات حول بعض الخدمات عن فترة التقرير لتقرير أداء الخدمات للجهة، يتعين الإفصاح عن المعلومات التالية:
أ. الخدمات المتأثرة، و
ب. فترة (فترات) التقرير التي تنطبق على تلك الخدمات، و
ج. إيضاح لأسباب الاختلاف (الاختلافات).

الإفصاحات عندما تكون منفصلة عن القوائم المالية

67. تعالج الفقرات 72-75 أدناه موقع معلومات أداء الخدمات في تقرير مالي ذي غرض عام. وعندما تُعرض معلومات أداء الخدمات بشكل منفصل عن التقارير المالية ذات الغرض العام التي تتضمن القوائم المالية، فإنه يتعين عرض المعلومات التالية:
أ. اسم الجهة؛ و
ب. عندما تكون الجهة جهة مسيطرة، وصف لمجموعة الجهات التي تسيطر عليها الجهة المعدة للتقرير؛ و
ج. عندما تكون الجهة هي جهة مسيطر عليها، هوية الجهة المسيطرة؛ و
د. تاريخ التقرير وفترة التقرير التي تغطيها معلومات أداء الخدمات؛ و
ه. القوائم المالية التي ترتبط بها معلومات أداء الخدمات والمعلومات الكافية الضرورية للمستخدمين للوصول إلى القوائم المالية؛ و
و. عملة العرض، كما هي معرفة في معيار المحاسبة للقطاع العام 4، *آثار التغيرات في*

أسعار صرف العملات الأجنبية؛ و
ز. مستوى التقريب المستخدم.

68. عند عرض معلومات أداء الخدمات في التقرير المالي ذي الغرض العام الذي يتضمن القوائم المالية، تقضي معايير المحاسبة للقطاع العام التي تنطبق بأنه يتعين عرض هذه المعلومات.

النقاش والتحليل السردي

69. يتعين أن تفصح الجهة عن النقاش والتحليل السردي في معلومات أداء الخدمات الخاصة بها. ويكمل النقاش والتحليل السردي معلومات أداء الخدمات المعروضة من خلال تمكين المستخدمين من الحصول على نظرة متعمقة من الجهة على:
أ. جوانب أداء الخدمات التي ترى الجهة أنه يتعين إبرازها؛ و
ب. العوامل التي أثرت على إنجازات أداء الخدمات خلال فترة التقرير.

70. يتعين أن يقدم النقاش والتحليل السردي نظرة عامة مختصرة عن أداء خدمات الجهة بحيث:
أ. تناقش درجة تحقيق أهداف أداء الخدمات؛ و
ب. توفر شرحاً متوازناً للمعلومات المعروضة، والتي تغطي الجوانب الإيجابية والسلبية لأداء خدمات الجهة؛ و
ج. تسهل تقويم المستخدمين لكفاءة وفاعلية أداء الجهة لخدماتها.

71. توضح الأمثلة العملية التي ترافق دراسة إرشادات الممارسات الموصى بها 3 أنواع المعلومات التي يمكن تضمينها في النقاش والتحليل السردي.

موقع معلومات أداء الخدمات

72. يمكن أن تعرض الجهة معلومات أداء الخدمات إما:
أ. كجزء من تقرير مالي ذي غرض عام الذي يتضمن القوائم المالية؛ أو
ب. في تقرير مالي ذي غرض عام يصدر بشكل منفصل.

73. يتعين أخذ العوامل التالية في الحسبان عند اتخاذ هذا القرار:
أ. إلى أي مدى يلزم استعراض معلومات أداء الخدمات ضمن سياق المعلومات الواردة في القوائم المالية، بما في ذلك المعلومات حول المقارنات بين الموازنة والبيانات الفعلية؛ و
ب. ما إذا كانت احتياجات المستخدمين والخصائص النوعية ستتحسن في حال تضمين معلومات أداء الخدمات في التقرير المالي نفسه ذي الغرض العام الذي يتضمن القوائم المالية أو في تقرير مالي ذي غرض عام منفصل؛ و
ج. تطبيق القيود السائدة على المعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت المنفعة المترتبة على تضمين المعلومات في التقرير المالي نفسه ذي الغرض العام الذي يتضمن القوائم المالية؛ تبرر التكاليف الإضافية المرتبطة بذلك (إن وجدت)؛ و
د. المتطلبات الخاصة بالدولة والتي يمكن أن تحدد وجوب وضع معلومات أداء الخدمات إما في التقرير المالي ذي الغرض العام نفسه الذي يتضمن القوائم المالية أو في تقرير مالي ذي غرض عام منفصل.

74. فيما يتعلق بالنقطة (أ) من فقرة 73 أعلاه، من المرجح أن يكون هناك عامل مهم في هذا القرار وهو ما إذا كان الهدف الرئيس من توفير معلومات أداء الخدمات هو:
أ. المساعدة في تقويم قرارات تخصيص الموارد من أجل تقديم الخدمات، وفي هذا الحالة من المرجح أن تكون هناك قيمة لربط التقرير عن معلومات أداء الخدمات بالقوائم المالية التي قورنت بمخصصات الموازنة؛ أو

ب. المساعدة في تقويم السياسات أو القرارات الاستراتيجية، وفي هذه الحالة من المرجح أن تكون هناك قيمة في ربط التقرير عن معلومات أداء الخدمات بالمعلومات حول السياسات أو الاستراتيجية.

75. عندما تختار الجهة عرض معلومات أداء الخدمات الخاصة بها في تقرير مالي ذي غرض عام منفصل عن القوائم المالية، يتعين أن يصدر التقرير المالي ذي الغرض العام المنفصل في الوقت المناسب، وذلك بإصداره في توقيت إصدار القوائم المالية نفسه، أو إذا لم يكن في الوقت نفسه، ففي وقت قريب جداً من وقت إصدار القوائم المالية.

تنظيم معلومات أداء الخدمات

76. يتعين أن يساعد تنظيم معلومات أداء الخدمات في تقرير مالي ذي غرض عام المستخدمين على:
أ. فهم أداء خدمات الجهة، بما في ذلك إنجاز أهداف أداء الخدمات؛ و
ب. تقويم كفاءة وفاعلية خدمات الجهة؛ و
ج. استخدام معلومات أداء الخدمات لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات.

77. يتعين تنظيم معلومات أداء الخدمات بحيث تكون الروابط واضحة بين المعلومات المعروضة وبين:
أ. الإفصاحات حول أساس المعلومات المعروضة؛ و
ب. النقاش والتحليل السردي.

78. إن إحدى طرق تنظيم معلومات أداء الخدمات هي عرضها كـ **"**قائمة أداء الخدمات**"**، والتي تنطوي على تنظيم المعلومات في شكل جدول أو قائمة. ويمكن أن يدعم عرض معلومات أداء الخدمات في شكل قائمة القابلية للفهم والمقارنة عندما تكون مؤشرات الأداء المعروضة عبارة عن مقاييس كمية أو نوعية تم التقرير عنها لخدمات متعددة.

79. عند عرض معلومات أداء الخدمات من خلال السرد أو دراسات الحالة، فمن المرجح ألا تكون طريقة الجداول ملائمة. وفي بعض الحالات، فإن المزج بين دراسات الحالة وواحد أو أكثر من الجداول أو القوائم قد يكون ملائماً.

80. يمكن أن تستخدم الجهات مستويات متعددة للتقرير من أجل تحقيق التوازن بين كون التقرير:
أ. موجز بشكل كاف ليكون قابلاً للفهم؛ و
ب. يوفر تفاصيل كافية فيما يتعلق بالجوانب المتعددة المرتبطة بأهداف أداء الخدمات.

81. يسمح استخدام مستويات متعددة للتقرير بعرض التقرير الموجز على مستويات أعلى وعرض أو الإفصاح عن المزيد من التغطية المفصلة على مستويات أقل، حيث يمكن على سبيل المثال فصل مجالات الخدمات إلى خدمتين منفصلتين أو أكثر.

82. ينطبق معيار المحاسبة للقطاع العام 18، *التقارير القطاعية* على تحديد الجهات للقطاعات. وهو يصف القطاعات الخدمية ويحدد العوامل التي يتعين أخذها في الحسبان عند تجميع الخدمات في شكل قطاعات لأغراض التقرير المالي.

قائمة المصطلحات المعرفة

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
accounting basis	The accrual or cash basis of accounting as defined in the accrual basis IPSASs and the Cash Basis IPSAS.	24.7	أساس الاستحقاق المحاسبي أو أساس النقد المحاسبي كما هما معرفان في معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام المبني على الأساس النقدي.	**الأساس المحاسبي**
accounting policies	The specific principles, bases, conventions, rules, and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements	3.7	المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبق من قبل الجهة في إعداد وعرض القوائم المالية.	**السياسات المحاسبية**
accrual basis	A basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses.	1.7	الأساس المحاسبي الذي تُثبت بموجبه المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقد أو الأموال المماثلة للنقد فحسب). ومن ثم، تُسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية وتُثبت في القوائم المالية للفترات ذات العلاقة. وتتضمن العناصر التي تُثبت بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، الأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.	**أساس الاستحقاق**
acquired operation	the operation that the acquirer gains control of in an acquisition.	40.5	العملية المسيطر عليها من قبل الجهة المستحوذة في الاستحواذ.	**عملية مستحوذ عليها**
acquirer	The entity that gains control of one or more operations in an acquisition.	40.5	الجهة التي تحصل على السيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات في الاستحواذ.	**جهة مستحوذة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
acquisition	A public sector combination in which one party to the combination gains control of one or more operations, and there is evidence that the combination is not an amalgamation.	40.5	تجميع عمليات في القطاع العام تقوم فيه جهة واحد بالسيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، مع وجود أدلة على أن التجميع ليس دمجاً.	**استحواذ**
acquisition date	The date on which the acquirer gains control of the acquired operation.	40.5	التاريخ الذي تحصل فيه الجهة المستحوذة على السيطرة على عمليات الجهة المستحوذ عليها.	**تاريخ الاستحواذ**
active market	A market in which all the following conditions exist: (a) The items traded within the market are homogeneous; (b) Willing buyers and sellers can normally be found at any time; and (c) Prices are available to the public.	21.14	سوق تتوافر فيها جميع الشروط التالية: أ. تكون البنود المتداولة في السوق متجانسة؛ و ب. يوجد - عادة - في أي وقت مشترون وبائعون راغبون في التعامل؛ و ج. تكون الأسعار متاحة للعموم.	**سوق نشطة**
actuarial gains and losses	Changes in the present value of the defined benefit obligation resulting from: (a) Experience adjustments (the effects of differences between the previous actuarial assumptions and what has actually occurred); and (b) The effects of changes in actuarial assumptions.	39.8	التغيرات في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الناتجة عن: أ. التعديلات بناءً على الخبرة (آثار الفروقات بين الافتراضات الاكتوارية السابقة وما حدث بالفعل)؛ و ب. آثار التغييرات في الافتراضات الاكتوارية.	**المكاسب والخسائر الاكتوارية**
agricultural activity	The management by an entity of the biological transformation and harvest of biological assets for: (a) Sale; (b) Distribution at no charge or for a nominal charge; or (c) Conversion into agricultural produce or into	27.9	إدارة الجهة للتحول البيولوجي للأصول وحصاد الأصول البيولوجية، وذلك بغرض: أ. البيع؛ أو ب. التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي؛ أو ج. التحويل إلى منتج زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية لبيعها أو توزيعها بدون مقابل أو لقاء مقابل رمزي.	**النشاط الزراعي**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	additional biological assets for sale or for distribution at no charge or for a nominal charge.			
agricultural produce	The harvested produce of the entity's biological assets.	27.9	المنتج المحصود من الأصول البيولوجية للجهة.	**المنتج الزراعي**
amalgamation	Gives rise to a resulting entity and is either: (a) A public sector combination in which no party to the combination gains control of one or more operations; or (b) A public sector combination in which one party to the combination gains control of one or more operations, and in which there is evidence that the combination has the economic substance of an amalgamation.	40.5	يؤدي الدمج إلى جهة ناتجة وتكون إما: أ. تجميع عمليات في القطاع العام لا تحصل فيه أي جهة على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات؛ أو ب. تجميع عمليات في القطاع العام تحصل فيه جهة ما على سيطرة على واحدة أو أكثر من العمليات، والتي يوجد دليل على أن التجميع هو في جوهره الاقتصادي دمج.	**دمج**
amalgamation date	The date on which the resulting entity obtains control of the combining operations.	40.5	التاريخ الذي تحصل فيه الجهة الناتجة على السيطرة على العمليات المجمّعة.	**تاريخ الدمج**
Amortization	The systematic allocation of the depreciable amount of an intangible asset over its useful life.	31.16	التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل غير الملموس على مدى عمره الإنتاجي.	**الاستنفاد**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
amortized cost of a financial asset or financial liability	The amount at which the financial asset or financial liability is measured at initial recognition minus principal repayments, plus or minus the cumulative amortization using the effective interest method of any difference between that initial amount and the maturity amount, and minus any reduction (directly or through the use of an allowance account) for impairment or uncollectibility.	29.10	المبلغ الذي يتم قياس الأصل المالي أو الالتزام المالي به عند الإثبات الأولي مطروحاً منه المبالغ الأساسي؛ وبإضافة أو طرح الاستنفاد المتراكم باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي لأي فرق بين المبلغ الأولي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق؛ مطروحاً منه أي تخفيض بسبب الهبوط في القيمة أو عدم القابلية للتحصيل (سواء بصورة مباشرة أو من خلال استخدام حساب مخصص).	**التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي**
annual budget	An approved budget for one year. It does not include published forward estimates or projections for periods beyond the budget period.	24.7	الموازنة المعتمدة لسنة واحدة. ولا تتضمن أي تقديرات مستقبلية أو توقعات منشورة لفترات تتعدى الفترة موضوع الموازنة.	**الموازنة السنوية**
appropriation	An authorization granted by a legislative body to allocate funds for purposes specified by the legislature or similar authority	24.7	تفويض ممنوح من السلطة التشريعية لتخصيص أموال لأغراض محددة من قبل السلطة التشريعية أو سلطة مماثلة.	**اعتماد مالي**
approved budget	The expenditure authority derived from laws, appropriation bills, government ordinances, and other decisions related to the anticipated revenue or receipts for the budgetary period.	24.7	صلاحية الإنفاق المشتقة من الأنظمة، مشاريع أنظمة الاعتمادات المالية، الأوامر والمراسيم الحكومية، والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الموازنة.	**الموازنة المعتمدة**
assets	Resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.	1.7	الموارد التي تسيطر عليها الجهة نتيجة أحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة إلى الجهة.	**الأصول**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
asset ceiling	The present value of any economic benefits available in the form of refunds from the plan or reductions in future contributions to the plan.	39.8	القيمة الحالية لأي منافع اقتصادية متاحة في شكل مُستردات من البرنامج، أو تخفيضات في المساهمات المستقبلية للبرنامج.	**الحد الأعلى للأصل**
assets held by a long-term employee benefit fund	Assets (other than non-transferable financial instruments issued by the reporting entity) that: (a) Are held by an entity (a fund) that is legally separate from the reporting entity and exists solely to pay or fund employee benefits; and (b) Are available to be used only to pay or fund employee benefits, are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy), and cannot be returned to the reporting entity, unless either: (i) The remaining assets of the fund are sufficient to meet all the related employee benefit obligations of the plan or the reporting entity; or (ii) The assets are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.	39.8	الأصول (بخلاف الأدوات المالية غير القابلة للتحويل المُصدرة من قبل جهة معدّة للقوائم المالية) التي: أ. يُحتفظ بها من قبل جهة (أو صندوق) تكون منفصلة بشكل نظامي عن الجهة المعدّة للقوائم المالية وتوجد فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين؛ و ب. تكون متاحة للاستخدام فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين، ولا تكون متاحة لدائني الجهة المعدّة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس)، ولا يمكن إعادتها للجهة المعدّة للقوائم المالية، إلا عندما: (1) تكون أصول الصندوق المتبقية كافية للوفاء بجميع التزامات البرنامج، أو الجهة المعدّة للقوائم المالية، والمتعلقة بمنافع الموظفين؛ أو (2) تعاد الأصول للجهة المعدّة للقوائم المالية لتعويضها عن منافع الموظفين التي دفعت بالفعل.	**الأصول المحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل**
available-for-sale financial assets	Those non-derivative financial assets that are designated as available for sale or are not classified as: (a) loans and receivables, (b) held-to-maturity investments or (c) financial assets at fair value through surplus or deficit	29.10	تلك أداة الأصول المالية غير الأداة المشتقة التي تصنف على أنها متاحة للبيع أو التي لا تصنف على أنها: أ. قروض وذمم مدينة، أو ب. استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، أو ج. أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.	**الأصول المالية المتاحة للبيع**
bearer plant	A living plant that: (a) Is used in the production or supply of	17.13, 27.9	النبات الحي الذي:	**النبات المثمر**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	agricultural produce; (b) Is expected to bear produce for more than one period; and (c) Has a remote likelihood of being sold as agricultural produce, except for incidental scrap sales.		أ. يستخدم في إنتاج أو توريد المنتج الزراعي: ب. يتوقع أن يثمر منتج لأكثر من فترة واحدة؛ و ج. يكون هناك احتمال ضئيل لبيعه على أنه منتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.	
benefits	The advantages an entity obtains from its involvement with other entities. Benefits may be financial or non-financial. The actual impact of an entity's involvement with another entity can have positive or negative aspects.	35.14	المزايا التي تحصل عليها الجهة من خلال ارتباطها بجهات أخرى. وقد تكون المنافع مالية أو غير مالية. ويمكن أن يكون للأثر الفعلي لارتباط الجهة بجهة أخرى جوانب إيجابية أو سلبية.	**المنافع**
binding arrangement (for a service concession arrangement)	Describes contracts and other arrangements that confer similar rights and obligations on the parties to it as if they were in the form of a contract.	32.8	يشير إلى العقود أو الترتيبات الأخرى التي تُوجِد حقوقاً للأطراف والتزامات عليهم مثلما لو كانت في شكل عقد.	**ترتيب ملزم (لترتيب امتياز تقديم خدمات)**
binding arrangement (for a joint arrangement)	An arrangement that confers enforceable rights and obligations on the parties to it as if it were in the form of a contract. It includes rights from contracts or other legal rights.	35.14	ترتيب يُوجد حقوقاً واجبة النفاذ لأطرافه والتزامات واجبة النفاذ عليهم كما لو كان في شكل عقد. ويتضمن حقوقاً ناشئة عن عقود أو حقوقاً نظامية أخرى.	**ترتيب ملزم (لترتيب مشترك)**
biological asset	A living animal or plant.	27.9	حيوان حي أو نبات حي.	**الأصل البيولوجي**
biological transformation	Comprises the processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in a biological asset.	27.9	يشمل عمليات النمو، والتدهور، والإنتاج، والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.	**التحول البيولوجي**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
borrowing costs	Interest and other expenses incurred by an entity in connection with the borrowing of funds	5.5	الفائدة والمصروفات الأخرى التي تتكبدها الجهة فيما يتعلق باقتراض الأموال.	**تكاليف الاقتراض**
budgetary basis	The accrual, cash, or other basis of accounting adopted in the budget that has been approved by the legislative body.	24.7	أساس الاستحقاق المحاسبي، الأساس النقدي المحاسبي، أو الأساس المحاسبي الآخر المطبق في إعداد الموازنة التي اعتمدتها الجهة التشريعية.	**الأساس المحاسبي المستخدم في إعداد الموازنة**
carrying amount (of an intangible asset)	The amount at which an asset is recognized after deducting any accumulated amortization and accumulated impairment losses.	31.16	المبلغ الذي يثبت به الأصل بعد خصم أي مجمع استنفاد ومجمع خسائر هبوط القيمة للأصل.	**القيمة الدفترية (لأصل غير ملموس)**
carrying amount (of investment property)	The amount at which an asset is recognized in the statement of financial position.	16.7	المبلغ الذي يُثبت به الأصل في قائمة المركز المالي.	**القيمة الدفترية (لعقار استثماري)**
carrying amount (of property, plant, and equipment)	The amount at which an asset is recognized after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses.	17.13	المبلغ المثبت لأصل بعد خصم أي مجمع للاستهلاك وأي مجمع خسائر هبوط في قيمته.	**القيمة الدفترية (لبند من العقارات والآلات والمعدات)**
carrying amount of a liability	The amount at which a liability is recognized in the statement of financial position.	10.7	المبلغ الذي يثبت به الالتزام في قائمة المركز المالي.	**القيمة الدفترية لالتزام**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
carrying amount of an asset	The amount at which an asset is recognized in the statement of financial position, after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses thereon.	10.7	المبلغ الذي يثبت به الأصل في قائمة المركز المالي، بعد خصم أي مجمع استهلاك ومجمع خسائر هبوط في قيمته.	**القيمة الدفترية لأصل**
cash	Comprises cash on hand and demand deposits.	2.8	يشمل النقد في الصندوق والودائع تحت الطلب.	**نقد**
cash equivalents	Short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.	2.8	استثمارات قصيرة الأجل، عالية السيولة، تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.	**مُعادِلات النقد**
cash flows	Inflows and outflows of cash and cash equivalents	2.8	التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة من النقد ومُعادِلات النقد.	**تدفقات نقدية**
cash-generating assets	Assets held with the primary objective of generating a commercial return.	21.14	أصول الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري. لأغراض الهبوط في القيمة، تُعد الشهرة أصلاً مولداً للنقد.	**أصول مولدة للنقد**
cash-generating unit	The smallest identifiable group of assets held with the primary objective of generating a commercial return that generates cash inflows from continuing use that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets	26.13	أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد الهدف الرئيس من الاحتفاظ بها هو توليد عائد تجاري وتولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول الأخرى.	**الوحدة المولدة للنقد**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
change in accounting estimate	An adjustment of the carrying amount of an asset or a liability, or the amount of the periodic consumption of an asset, that results from the assessment of the present status of, and expected future benefits and obligations associated with, assets and liabilities. Changes in accounting estimates result from new information or new developments and, accordingly, are not correction of errors.	3.7	تعديل في القيمة الدفترية لأصل أو التزام، أو تعديل في مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، ينتج عن تقويم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والتعهدات المرتبطة بالأصول والالتزامات. تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم فهي ليست تصحيحاً لأخطاء.	**التغير في التقدير المحاسبي**
class of property, plant, and equipment	A grouping of assets of a similar nature or function in an entity's operations that is shown as a single item for the purpose of disclosure in the financial statements.	17.13	تجميع الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المماثلة في عمليات الجهة التي تعرض على أنها بند واحد لغرض الإفصاح في القوائم المالية.	**فئة من العقارات والآلات والمعدات**
close members of the family of an individual	Close relatives of the individual or members of the individual's immediate family who can be expected to influence, or be influenced by, that individual in their dealings with the entity.	20.4	الأقرباء المقربون للفرد، أو أعضاء أسرته المباشرة الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الفرد أو أن يكون له تأثير عليهم في تعاملاتهم مع الجهة.	**أفراد العائلة المقربين للفرد**
closing rate	The spot exchange rate at the reporting date.	4.10	سعر الصرف الفوري في تاريخ القوائم المالية.	**سعر الإقفال**
combining operation	An operation that combines with one or more other operations to form the resulting entity in an amalgamation**.**	40.5	عملية تجمّع مع واحدة أو أكثر من العمليات لتشكل الجهة الناتجة عن الدمج في الدمج.	**عملية مجمعة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
commencement of the lease term	The date from which the lessee is entitled to exercise its right to use the leased asset. It is the date of initial recognition of the lease (i.e., the recognition of the assets, liabilities, revenue, or expenses resulting from the lease, as appropriate).	13.8	التاريخ الذي يحق للمستأجر اعتباراً منه ممارسة حقه باستخدام الأصل المؤجر. وهو التاريخ الذي يتم فيه الإثبات الأولي لعقد الإيجار (أي إثبات الأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصروفات الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً).	**بدء أجل عقد الإيجار**
comparable basis	The actual amounts presented on the same accounting basis, same classification basis, for the same entities, and for the same period as the approved budget.	24.7	المبالغ الفعلية المعروضة على نفس الأساس المحاسبي، نفس أساس التصنيف في الموازنة المعتمدة، لنفس الجهات، ولنفس الفترة التي تغطيها الموازنة المعتمدة.	**أساس مقارن**
conditions on transferred assets	Stipulations that specify that the future economic benefits or service potential embodied in the asset is required to be consumed by the recipient as specified or future economic benefits or service potential must be returned to the transferor.	23.7	أحكام مفروضة تنص على أنه يجب استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل من قبل الجهة المحوّل إليها كما هو محدد أو أنه سيتوجب إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّلة.	**الشروط المفروضة على الأصول المحولة**
consolidated financial statements	The financial statements of an economic entity in which the assets, liabilities, net assets/equity, revenue, expenses and cash flows of the controlling entity and its controlled entities are presented as those of a single economic entity.	34.6	القوائم المالية لجهة اقتصادية تعرض فيها الأصول، والالتزامات، وصافي الأصول/حقوق الملكية، والإيرادات، والمصروفات، والتدفقات النقدية للجهة المسيطرة والجهات المسيطر عليها على أنها جهة اقتصادية واحدة.	**القوائم المالية الموحدة**
construction contract	A contract, or a similar binding arrangement, specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology, and function or their ultimate purpose or use.	11.4	عقد، أو ترتيب ملزم مماثل، تم التفاوض بشأنه بالتحديد لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول المترابطة أو المعتمدة على بعضها بشكل وثيق من حيث تصميمها أو تقنيتها أو وظيفتها أو غرضها أو استخدامها النهائي.	**عقد إنشاء**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
constructive obligation	An obligation that derives from an entity's actions where: (a) By an established pattern of past practice, published policies, or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain responsibilities; and (b) As a result, the entity has created a valid expectation on the part of those other parties that it will discharge those responsibilities.	19.18	التزام مستمد من أعمال الجهة حيث تكون: أ. قد أبدت لأطراف أخرى بحكم المتعارف عليه من الممارسة السابقة، أو بموجب سياسات معلنة أو بيان حالي محدد بشكل كاف، أنها ستقبل مسؤوليات معينة؛ و ب. نتيجة لذلك، تكون الجهة قد كونت لدى تلك الأطراف الأخرى توقعاً سليما بها سوف تقبل بمسؤوليات معينة.	**الالتزام الضمني**
contingent asset	A possible asset that arises from past events, and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity.	19.18	أصل يمكن أن ينشأ نتيجة أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تسيطر عليها الجهة بشكل كامل.	**الأصل المحتمل**
Contingent consideration	Usually an obligation of the acquirer to transfer additional assets or equity interests to the former owners of an acquired operation as part of the exchange for control of the acquired operation if specified future events occur or conditions are met. However, contingent consideration also may give the acquirer the right to the return of previously transferred consideration if specified conditions are met.	40.5	هو عادة التزام من قبل الجهة المستحوذة لتحويل أصول إضافية أو حقوق ملكية إلى الملاك السابقين لعملية الجهة المستحوذ عليها كجزء من عملية تبادل السيطرة على عملية الجهة المستحوذ عليها إذا حدثت أحداث مستقبلية معينة أو تم الوفاء بالشروط. مع ذلك، قد يعطي العوض المحتمل أيضاً للجهة المستحوذة الحق في إعادة المقابل المحول سابقاً إذا تم الوفاء بشروط محددة.	**العوض المحتمل**
contingent liability	(a) A possible obligation that arises from past events, and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity; or (b) A present obligation that arises from past events, but is not recognized because:	19.18	أ. هو التزام يمكن أن ينشأ عن أحداث سابقة ويتم تأكيد وجوده فقط من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة والتي لا تسيطر عليها الجهة بشكل كامل؛ أو ب. التزام حالي ينشأ عن أحداث سابقة ولكن لم يتم إثباته في صلب القوائم المالية لأنه: (1) من غير المحتمل أن تتطلب تسوية هذا الالتزام تدفق خارج لموارد	**الالتزام المحتمل**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	(i) It is not probable that an outflow of resources embodying economic benefits or service potential will be required to settle the obligation; or (ii) The amount of the obligation cannot be measured with sufficient reliability.		تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة؛ أو (2) لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.	
contingent rent	That portion of the lease payments that is not fixed in amount, but is based on the future amount of a factor that changes other than with the passage of time (e.g., percentage of future sales, amount of future use, future price indices, future market rates of interest).	13.8	ذلك الجزء من دفعات الإيجار الذي يكون مبلغه غير ثابت بل يتوقف مبلغه على المبلغ المستقبلي لعامل يتغير بخلاف التغير مع مرور الوقت (مثل نسبة مئوية من المبيعات المستقبلية ومقدار الاستعمال المستقبلي ومؤشرات الأسعار المستقبلية وأسعار الفائدة المستقبلية في السوق).	**الإيجار المحتمل**
contractor	An entity that performs construction work pursuant to a construction contract	11.4	الجهة التي تقوم بتنفيذ أعمال الإنشاء بموجب عقد إنشاء.	**المقاول**
contributions from owners	Future economic benefits or service potential that has been contributed to the entity by parties external to the entity, other than those that result in liabilities of the entity, that establish a financial interest in the net assets/equity of the entity, which: (a) Conveys entitlement both to (i) distributions of future economic benefits or service potential by the entity during its life, such distributions being at the discretion of the owners or their representatives, and to (ii) distributions of any excess of assets over liabilities in the event of the entity being wound up; and/or (b) Can be sold, exchanged, transferred, or redeemed.	1.7	المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي قد يساهم بها أطراف من خارج الجهة، بخلاف تلك التي ينتج عنها التزامات على الجهة، والتي ينشأ عنها حصة مالية في صافي أصول/ حقوق ملكية الجهة، والتي: أ. تمنح الحق في كل من: (1) توزيعات لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من الجهة خلال حياتها. وتكون هذه التوزيعات حسبما يقرره الملاك أو ممثلوهم، و(2) توزيعات لأي زيادة في الأصول عن الالتزامات في حالة تصفية الجهة؛ و/أو ب. يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها.	**مساهمات الملاك**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
control	An entity controls another entity when the entity is exposed, or has rights, to variable benefits from its involvement with the other entity and has the ability to affect the nature or amount of those benefits through its power over the other entity.	2.8	تكون الجهة مسيطرة على جهة أخرى عندما تكون الجهة معرضة إلى، أو لها حقوق في، منافع متغيرة من ارتباطها بالجهة الأخرى، ويكون لديها القدرة على التأثير على طبيعة أو مقدار تلك المنافع من خلال سلطتها على الجهة الأخرى.	**السيطرة**
control of an asset	Arises when the entity can use or otherwise benefit from the asset in pursuit of its objectives, and can exclude or otherwise regulate the access of others to that benefit.	23.7	تنشأ السيطرة عندما يكون بإمكان الجهة استخدام أو الانتفاع بطريقة ما من الأصل في سبيل تحقيق أهدافها، وأن تمنع أو تنظم بطريقة أخرى إمكانية وصول الآخرين إلى تلك المنفعة.	**السيطرة على الأصل**
controlled entity	An entity that is controlled by another entity.	35.14	جهة تسيطر عليها جهة أخرى.	**الجهة المسيطر عليها**
controlling entity	An entity that controls one or more entities.	35.14	جهة تسيطر على واحدة أو أكثر من الجهات.	**الجهة المسيطرة**
cost	The amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of the other consideration given to acquire an asset at the time of its acquisition or construction	16.7	المبلغ المدفوع من النقد أو معادلات النقد أو القيمة العادلة لمقابل آخر قُدّم لاقتناء أصل في وقت اقتناء الأصل أو إنشائه.	**التكلفة**
cost plus or cost- based contract	A construction contract in which the contractor is reimbursed for allowable or otherwise defined costs and, in the case of a commercially based contract, an additional percentage of these costs or a fixed fee, if any.	11.4	عقد الإنشاء الذي يُعوّض فيه المقاول عن التكاليف المسموح بها أو المعرّفة، وفي حالة العقد على أساس تجاري، تضاف نسبة إضافية من هذه التكاليف أو رسم ثابت، إن وجد.	**عقد بالتكلفة مضافاً إليها نسبة أو عقد على أساس التكلفة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
costs of disposal	Incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income tax expense.	21.14	التكاليف الإضافية التي تُعزى - بشكل مباشر - إلى استبعاد أصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.	**تكاليف استبعاد**
costs to sell	The incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income taxes. Disposal may occur through sale or through distribution at no charge or for a nominal charge.	27.9	التكاليف الإضافية التي تعود مباشرة إلى استبعاد أصل، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل. قد يحدث الاستبعاد من خلال البيع أو من خلال التوزيع بدون مقابل أو بمقابل رمزي.	**تكاليف البيع**
credit risk	The risk that one party to a financial instrument will cause a financial loss for the other party by failing to discharge an obligation.	30.8	الخطر المتمثل في أن يتسبب أحد طرفي الأداة المالية بخسارة مالية للطرف الآخر من خلال عدم الوفاء بالتزام.	**مخاطر الائتمان**
currency risk	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in foreign exchange rates.	30.8	خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.	**مخاطر العملة**
current replacement cost	The cost the entity would incur to acquire the asset on the reporting date.	12.9	التكلفة التي كانت الجهة لتتكبدها لاقتناء الأصل في تاريخ القوائم المالية.	**تكلفة الاحلال الحالية**
date of adoption of IPSASs	The date an entity adopts accrual basis IPSASs for the first time, and is the start of the reporting period in which the first-time adopter adopts accrual basis IPSASs and for which the entity presents its first transitional IPSAS financial statements or its first IPSAS financial statements.	33.9	التاريخ الذي تطبق فيه الجهة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة، وهو بداية فترة القوائم المالية التي تطبق فيها الجهة المطبقة لأول مرة معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق والتي تعرض الجهة لها أول قوائم مالية انتقالية لها وفق معايير المحاسبة للقطاع العام أو أول قوائم مالية معدة لها وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.	**تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
decision maker	An entity with decision-making rights that is either a principal or an agent for other parties	35.14	الجهة التي لها حقوق اتخاذ القرارات والتي إما تكون أصيلاً أو وكيلاً لأطراف أخرى.	**متخذ القرار**
deemed cost	An amount used as a surrogate for acquisition cost or depreciated cost at a given date	33.9	المبلغ المستخدم كبديل عن تكلفة الاقتناء أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين.	**التكلفة المفترضة**
deficit or surplus	Is: (a) The present value of the defined benefit obligation less (b) The fair value of plan assets (if any).	39.8	هو: أ. القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة مطروحًا منها ب. القيمة العادلة لأصول البرنامج (إن وجدت).	**العجز أو الفائض**
defined benefit plans	Post-employment benefit plans other than defined contribution plans.	39.8	برامج منافع لما بعد انتهاء التوظيف بخلاف برامج المساهمات المحددة.	**برامج المنافع المحددة**
defined contribution plans	Post-employment benefit plans under which an entity pays fixed contributions into a separate entity (a fund), and will have no legal or constructive obligation to pay further contributions if the fund does not hold sufficient assets to pay all employee benefits relating to employee service in the current and prior periods.	39.8	برامج منافع لما بعد انتهاء التوظيف التي بموجبها تدفع الجهة مساهمات ثابتة إلى جهة منفصلة (صندوق) ولن يكون عليها التزام نظامي أو ضمني بأن تدفع مساهمات إضافية عندما لا يحتفظ الصندوق بأصول كافية ليدفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.	**برامج المساهمات المحددة**
depreciable amount	The cost of an asset, or other amount substituted for cost, less its residual value.	17.13	تكلفة الأصل، أو مبلغ آخر يحل محل التكلفة، مطروحاً منها القيمة المتبقية للأصل.	**المبلغ القابل للاستهلاك**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
Depreciation	The systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life.	17.13	التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره الإنتاجي.	**الاستهلاك**
derecognition	The removal of a previously recognized financial asset or financial liability from an entity's statement of financial position.	29.10	إزالة أصل مالي أو التزام مالي تم إثباته سابقاً من قائمة المركز المالي للجهة.	**إلغاء الاثبات**
derivative	A financial instrument or other contract within the scope of [IPSAS 29] (see paragraphs 2–6) with all three of the following characteristics: (a) Its value changes in response to the change in a specified interest rate, financial instrument price, commodity price, foreign exchange rate, index of prices or rates, credit rating or credit index, or other variable, provided in the case of a non-financial variable that the variable is not specific to a party to the contract (sometimes called the "underlying"); (b) It requires no initial net investment or an initial net investment that is smaller than would be required for other types of contracts that would be expected to have a similar response to changes in market factors; and (c) It is settled at a future date.	29.10	أداة مالية أو عقد آخر يدخل ضمن نطاق هذا المعيار (انظر الفقرات 2–6) وتتسم بجميع الخصائص الثلاث التالية: أ. تتغير قيمتها نتيجة للتغير في سعر فائدة محدد أو سعر أداة مالية، أو سعر سلعة، أو سعر الصرف الأجنبي، أو نسبة أو مؤشر الأسعار، أو تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتمان، أو متغير آخر، شريطة أنه في حالة يكون المتغير غير مالي، ألا يكون المتغير خاصًا بأحد أطراف العقد (يسمى أحياناً بـ "الأساس")؛ و ب. لا تتطلب أي صافي استثمار أولي أو تتطلب صافي استثمار أولي يكون أقل مما تتطلبه لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في عوامل السوق؛ و ج. يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.	**الأداة المشتقة**
development	The application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services before the start of	31.16	تطبيق نتائج أبحاث أو معرفة مكتسبة أخرى على خطة أو تصميم من أجل إنتاج مواد، أجهزة، منتجات، عمليات، نظم أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.	**التطوير**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	commercial production or use.			
distributions to owners	Future economic benefits or service potential distributed by the entity to all or some of its owners, either as a return on investment or as a return of investment.	1.7	المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي توزعها الجهة على جميع ملاكها أو بعضهم، سواء أكانت عائداً على الاستثمار أو استرداداً للاستثمار.	**توزيعات للملاك**
economic entity	A controlling entity and its controlled entities.	1.7, 35.14	الجهة المسيطرة وجهاتها المسيطر عليها.	**الجهة الاقتصادية**
economic life	Either: (a) The period over which an asset is expected to yield economic benefits or service potential to one or more users; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by one or more users.	13.8	إما: أ. الفترة التي يتوقع أن يقدم الأصل خلالها منافع اقتصادية أو خدمات ممكنة لمستخدم واحد أو أكثر؛ أو ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع الحصول عليها من الأصل من قبل مستخدم واحد أو أكثر.	**العمر الاقتصادي**
effective interest method	A method of calculating the amortized cost of a financial asset or a financial liability (or group of financial assets or financial liabilities) and of allocating the interest revenue or interest expense over the relevant period. The effective interest rate is the rate that exactly discounts estimated future cash payments or receipts through the expected life of the financial instrument or, when appropriate, a shorter period to the net carrying amount of the	29.10	طريقة لحساب التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتخصيص إيرادات الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى الفترة ذات الصلة. ويكون سعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يخصم بالضبط المدفوعات النقدية المستقبلية المقدرة أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية، أو حيثما يكون مناسباً، خلال فترة أقصر إلى صافي القيمة الدفترية للأصل المالي أو الالتزام المالي. وعند احتساب سعر الفائدة الفعلي، يجب أن تقدر الجهة التدفقات النقدية وتأخذ بعين الاعتبار جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (مثل الدفع المقدم، خيارات	**طريقة سعر الفائدة الفعلي**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	financial asset or financial liability. When calculating the effective interest rate, an entity shall estimate cash flows considering all contractual terms of the financial instrument (e.g., prepayment, call and similar options) but shall not consider future credit losses. The calculation includes all fees and points paid or received between parties to the contract that are an integral part of the effective interest rate, transaction costs, and all other premiums or discounts. There is a presumption that the cash flows and the expected life of a group of similar financial instruments can be estimated reliably. However, in those rare cases when it is not possible to estimate reliably the cash flows or the expected life of a financial instrument (or group of financial instruments), the entity shall use the contractual cash flows over the full contractual term of the financial instrument (or group of financial instruments).		الاستدعاء والخيارات المماثلة) لكنها يجب ألا تأخذ في الحسبان خسائر الائتمان المستقبلية. وتشتمل العمليات الحسابية على جميع الرسوم والنقاط المسددة، أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تُعَدُّ جُزءًا لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. ويوجد افتراض مسبق بإمكانية تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المماثلة بموثوقية. ومع ذلك، في الحالات النادرة التي يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع طريقة لحساب التكلفة المستنفدة لأصل مالي أو التزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية) وتخصيص إيرادات الفائدة أو مصروف الفائدة على مدى الفترة ذات الصلة. ويكون سعر الفائدة الفعلي هو السعر الذي يخصم بالضبط المدفوعات النقدية المستقبلية المقدرة أو المقبوضات النقدية المستقبلية المقدرة خلال العمر المتوقع للأداة المالية، أو حيثما يكون مناسباً، خلال فترة أقصر إلى صافي القيمة الدفترية للأصل المالي أو الالتزام المالي. وعند احتساب سعر الفائدة الفعلي، يجب أن تقدر الجهة التدفقات النقدية وتأخذ بعين الاعتبار جميع الشروط التعاقدية للأداة المالية (مثل الدفع المقدم، خيارات الاستدعاء والخيارات المماثلة) لكنها يجب ألا تأخذ في الحسبان خسائر الائتمان المستقبلية. وتشتمل العمليات الحسابية على جميع الرسوم والنقاط المسددة، أو المستلمة بين أطراف العقد والتي تُعَدُّ جُزءًا لا يتجزأ من سعر الفائدة الفعلي (انظر معيار المحاسبة للقطاع العام 9، *الإيراد من المعاملات التبادلية*)، وتكاليف المعاملة، وجميع العلاوات أو الخصومات الأخرى. ويوجد افتراض مسبق بإمكانية تقدير التدفقات النقدية والعمر المتوقع لمجموعة من الأدوات المالية المماثلة بموثوقية. ومع ذلك، في الحالات النادرة التي يكون فيها من غير الممكن تقدير التدفقات النقدية أو العمر المتوقع لأداة مالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) بموثوقية، يجب أن تستخدم الجهة التدفقات النقدية التعاقدية على مدى المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية). لأداة مالية (أو مجموعة من الأدوات المالية) بموثوقية، يجب أن تستخدم الجهة	

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
			التدفقات النقدية التعاقدية على مدى المدة التعاقدية الكاملة للأداة المالية (أو مجموعة من الأدوات المالية).	
employee benefits	All forms of consideration given by an entity in exchange for service rendered by employees or for the termination of employment.	39.8	جميع أشكال المقابل المُقدم من قبل جهة في مقابل خدمة مُقدمة من قبل موظفين أو لإنهاء التوظيف.	**منافع الموظفين**
entity-specific value	The present value of the cash flows an entity expects to arise from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life or expects to incur when settling a liability.	17.13	القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع الجهة أن تنشأ من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتكبدها الجهة عند تسوية التزام.	**القيمة الخاصة بالجهة**
equity interests	For the purposes of this Standard, is used broadly to mean ownership interests of investor-owned entities and owner, member or participant interests of mutual entities.	40.5	لأغراض هذا المعيار، تُستخدم حصص حقوق الملكية على نطاق واسع لتعني حصص الملكية للجهات المملوكة للمستثمرين وحصص الملاك أو الأعضاء أو المشاركين في الجهات التعاونية.	**حصص حقوق ملكية**
equity instrument	Any contract that evidences a residual interest in the assets of an entity after deducting all of its liabilities.	28.9	أي عقد يثبت حصة م أي عقد يثبت حصة متبقية في أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها.	**أداة حقوق ملكية**
equity method (relating to interests in other entities)	Method of accounting whereby the investment is initially recognized at cost and adjusted thereafter for the post-acquisition change in the investor's share of the investee's net assets/equity of the associate or joint venture. The investor's surplus or deficit includes its share of the investee's surplus or deficit and	36.8	طريقة محاسبة يُثبت بموجبها الاستثمار – بشكل أولي – بالتكلفة ويُعدل بعد ذلك للتغير في نصيب الجهة المستثمرة في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المُستثمر فيها (الجهة الزميلة أو المشروع المشترك) بعد الاستحواذ. ويتضمن فائض أو عجز الجهة المستثمرة نصيبها في فائض أو عجز الجهة المستثمر فيها ويتضمن صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمرة نصيبها من التغيرات في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة المستثمر فيها التي لم تُثبَت في فائض أو عجز	**طريقة حقوق الملكية (فيما يتعلق بالحصص في الجهات الأخرى)**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	the investor's net assets/equity includes its share of changes in the investee's net assets/equity that have not been recognized in the investee's surplus or deficit		الجهة المستثمر فيها.	
events after the reporting date	Those events, both favorable and unfavorable, that occur between the reporting date and the date when the financial statements are authorized for issue. Two types of events can be identified: (a) Those that provide evidence of conditions that existed at the reporting date (adjusting events after the reporting date); and (b) Those that are indicative of conditions that arose after the reporting date (non- adjusting events after the reporting date).	14.5	تلك الأحداث، المرغوب فيها وغير المرغوب فيها، التي تحدث بين تاريخ القوائم المالية والتاريخ الذي يُعتمد فيه إصدار القوائم المالية. ويمكن تحديد نوعين من الأحداث: أ. تلك التي توفر دليلاً على أوضاع كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية تتطلب تعديلات)؛ و ب. تلك التي تشير إلى أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية (أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية لا تتطلب تعديلات).	**الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية**
exchange difference	The difference resulting from translating a given number of units of one currency into another currency at different exchange rates.	4.10	الفرق الناتج من ترجمة عدد معيّن من وحدات عملة ما إلى عملة أخرى بأسعار صرف مختلفة.	**فرق تحويل عملات أجنبية**
exchange rate	The ratio of exchange for two currencies.	4.10	المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عملتين.	**سعر صرف**
exchange transactions	Transactions in which one entity receives assets or services, or has liabilities extinguished, and directly gives approximately equal value (primarily in the form of cash, goods, services, or use of assets) to another entity in exchange.	9.11	معاملات تقوم فيها الجهة باستلام أصول أو خدمات أو تسوية التزامات وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريباً (بشكل رئيس في صورة نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول) لجهة أخرى مقابلها.	**معاملات تبادلية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
executory contracts	Contracts under which neither party has performed any of its obligations, or both parties have partially performed their obligations to an equal extent.	19.18	العقود التي لم يقم فيها أي من طرفي التعاقد بأداء أي من التزاماته أو قام كلا الطرفين بأداء التزاماتهما جزئيا إلى حد متساوي.	**عقود تحت تنفيذ**
expenses	Decreases in economic benefits or service potential during the reporting period in the form of outflows or consumption of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in net assets/equity, other than those relating to distributions to owners.	1.7	الانخفاض في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة خلال فترة القوائم المالية، على شكل تدفقات خارجة، أو استهلاك للأصول، أو تكبد التزامات، تؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك.	**المصروفات**
expenses paid through the tax system	Amounts that are available to beneficiaries regardless of whether or not they pay taxes.	23.7	المبالغ المتاحة للمستفيدين بغض النظر عما إذا كانوا يدفعون ضرائب أم لا.	**المصروفات المسددة من خلال النظام الضريبي**
fair value	The amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.	9.11	المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا.	**القيمة العادلة**
fair value less costs to sell	The amount obtainable from the sale of an asset in an arm's length transaction between knowledgeable, willing parties, less the costs of disposal.	21.14	المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل في معاملة تبادلية بين أطراف مطلعة تتصرف بحرية ورضا، مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد.	**القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع**
final budget	The original budget, adjusted for all reserves, carry-over amounts, transfers, allocations, supplemental appropriations, and other authorized legislative or similar authority changes applicable to the budget period	24.7	الموازنة الأصلية، بعد تعديلها بجميع الاحتياطات، المبالغ المرحلة، التحويلات، المخصصات، الاعتمادات المالية الإضافية، والتغيرات الأخرى المعتمدة من قبل سلطة تشريعية أو سلطة أخرى مماثلة والمطبقة على الفترة موضوع الموازنة.	**الموازنة النهائية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
finance lease	A lease that transfers substantially all the risks and rewards incidental to ownership of an asset. Title may or may not eventually be transferred	13.8	عقد إيجار يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المؤجر إلى المستأجر. وفي النهاية قد يُنقل أو لا يُنقل سند الملكية النظامي للأصل موضوع العقد.	**عقد الإيجار التمويلي**
financial asset	Any asset that is: (a) Cash; (b) An equity instrument of another entity; (c) A contractual right: (i) To receive cash or another financial asset from another entity; or (ii) To exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially favorable to the entity; or (d) A contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is: (i) A non-derivative for which the entity is or may be obliged to receive a variable number of the entity's own equity instruments; or (ii) A derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments, or instruments that are contracts for the future	28.9	أي أصل يكون عبارة عن: أ. نقد؛ أو ب. أدوات حقوق ملكية في جهة أخرى؛ أو ج. حق تعاقدي: (1) لاستلام نقد أو أصل مالي آخر من جهة أخرى؛ أو (2) حق تعاقدي لتبادل أصول مالية أو التزامات مالية مع جهة أخرى بموجب شروط من المحتمل أن تكون في صالح الجهة؛ أو د. عقد ستتم تسويته أو يمكن تسويته بأدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها، والذي هو: (1) أداة غير مشتقة وتلتزم الجهة مقابلها أو قد تلتزم باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها؛ أو (2) أداة مشتقة من الممكن أن تتم – أو ستتم – تسويتها بطريقة أخرى، عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالجهة ذاتها. ولهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة لا تتضمن أدوات مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 15 و16، أو الأدوات التي تفرض على الجهة التزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية وتُصنَّفُ على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 17 و18 أو أدوات تكون عبارة عن عقود للحصول على أو تسليم أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة نفسها في المستقبل.	**الأصل المالي**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	receipt or delivery of the entity's own equity instruments.			
financial asset or financial liability at fair value through surplus or deficit	A financial asset or financial liability that meets either of the following conditions. (a) It is classified as held for trading. A financial asset or financial liability is classified as held for trading if: (i) It is acquired or incurred principally for the purpose of selling or repurchasing it in the near term; (ii) On initial recognition it is part of a portfolio of identified financial instruments that are managed together and for which there is evidence of a recent actual pattern of short-term profit-taking; or (iii) It is a derivative (except for a derivative that is a financial guarantee contract or a designated and effective hedging instrument). (b) Upon initial recognition it is designated by the entity as at fair value through surplus or deficit. An entity may use this designation only when permitted by paragraph 13 or when doing so results in more relevant information, because either: (i) It eliminates or significantly reduces a measurement or recognition inconsistency (sometimes referred to as "an accounting mismatch") that would otherwise arise from measuring assets or liabilities or recognizing	29.10	ذلك الأصل المالي أو الالتزام المالي الذي يستوفي أحد الشروط التالية: أ. أن يتم تصنيفه على أنه محتفظ به لغرض المتاجرة. ويصنف الأصل المالي أو الالتزام المالي على أنه محتفظ به لغرض المتاجرة إذا: (1) تم اقتناؤه أو تكبده بشكل رئيس لغرض بيعه أو إعادة شرائه في المدى القصير؛ أو (2) كان يشكل عند الإثبات الأولي جزءًا من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً ويوجد دليل بشأنها على وجود نمط فعلي حديث لاستلام المكاسب قصيرة الأجل؛ أو (3) كان عبارة عن أداة مشتقة (باستثناء الأداة المشتقة التي تمثل عقد ضمان مالي أو أداة مالية مُصَنَّفة على أنها أداة تحوط فعالة). ب. أن يتم تصنيفه من قبل الجهة عند الإثبات الأولي كأصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، وقد تستخدم الجهة هذا التصنيف فقط عندما تجيز الفقرة 13 ذلك أو عندما ينتج عن ذلك مزيد من المعلومات الملائمة، وهذا إما: (1) لأنه يستبعد أو يقلل بشكل مهم عدم الاتساق في القياس أو الإثبات (يشار إليه في بعض الأحيان بـ "عدم التطابق المحاسبي") الذي كان يمكن أن ينشأ نتيجة قياس الأصول والالتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر المتعلقة بها باستخدام أسس مختلفة؛ أو (2) لأنه تتم إدارة مجموعة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية أو كلتيهما ويتم تقويم أدائها على أساس القيمة العادلة وفقاً لاستراتيجية إدارة مخاطر موثقة أو استراتيجية استثمار موثقة، وتقدم معلومات حول المجموعة داخلياً وفق ذلك الأساس إلى كبار موظفي الإدارة في الجهة، (كما تم تعريفه في معيار المحاسبة للقطاع العام 20،	**الأصل المالي أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	the gains and losses on them on different bases; or (ii) A group of financial assets, financial liabilities or both is managed and its performance is evaluated on a fair value basis, in accordance with a documented risk management or investment strategy, and information about the group is provided internally on that basis to the entity's key management personnel, for example the entity's governing body and chief executive officer.		الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة). على سبيل المثال، الهيئة الحاكمة والرئيس التنفيذي للجهة.	
financial guarantee contract	A contract that requires the issuer to make specified payments to reimburse the holder for a loss it incurs because a specified debtor fails to make payment when due in accordance with the original or modified terms of a debt instrument.	29.10	يتطلب من الجهة المصدرة ضمان تسديد دفعات محددة لتعويض حائز الضمان عن خسارة يتكبدها بسبب تخلف مـدين محدد عن تسديد دفعة عند استحقاقها وفقاً للشروط الأصلية أو المعدلة لأداة الدين.	**عقد ضمان مالي**
financial instrument	Any contract that gives rise to both a financial asset of one entity and a financial liability or equity instrument of another entity.	28.9	أي عقد ينشأ عنه أصل مالي لإحدى الجهات والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية، لجهة أخرى.	**الأداة المالية**
financial liability	Any liability that is: (a) A contractual obligation: (i) To deliver cash or another financial asset to another entity; or (ii) To exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially unfavorable to the entity; or (b) A contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is:	28.9	أي التزام يكون: أ. التزاماً تعاقدياً: (1) لتسليم نقد أو أصل مالي آخر لجهة أخرى؛ أو (2) تبادل أصول مالية والتزامات مالية مع جهة أخرى بموجب شروط من المحتمل ألا تكون في صالح الجهة؛ أو ب. عقد من الممكن أن -أو ستتم -تسويته في أدوات حقوق ملكية خاصة بالجهة ذاتها ويكون:	**التزام مالي**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	(i) A non-derivative for which the entity is or may be obliged to deliver a variable number of the entity's own equity instruments; or (ii) A derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 15 and 16, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 17 and 18, or instruments that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments. As an exception, an instrument that meets the definition of a financial liability is classified as an equity instrument if it has all the features and meets the conditions in paragraph 15 and 16 or paragraphs 17 and 18.		(1) أداة من غير المشتقات تلتزم الجهة مقابلها – أو سوف تلتزم – باستلام عدد متغير من أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها؛ أو (2) أداة مشتقة من الممكن أن تتم – أو ستتم – تسويتها بطريقة أخرى عدا تبادل مبلغ نقدي ثابت أو أصل مالي آخر مقابل عدد ثابت من أدوات الملكية الخاصة بالجهة ذاتها. لهذا الغرض، فإن أدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة لا تشمل أدوات مالية قابلة للإعادة مصنفة على أنها أدوات حقوق ملكية وفقًا للفقرتين 15 و16، أو أدوات تفرض على الجهة التزاماً بتسليم حصة تناسبية من صافي أصول الجهة إلى جهة أخرى فقط عند التصفية وتُصَنَّفُ على أنها أدوات حقوق ملكية وفقاً للفقرتين 17 و18 أو أدوات تكون عبارة عن عقود للحصول على أو تسليم لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالجهة ذاتها في المستقبل. وكاستثناء، تُصَنَّف الأداة التي تستوفي تعريف الالتزام المالي على أنها أداة حقوق ملكية إن كانت تتوافر فيها جميع الخصائص وتستوفي جميع الشروط الواردة في الفقرتين 15 و16 أو الفقرتين 17 و18.	
financing activities	Activities that result in changes in the size and composition of the contributed capital and borrowings of the entity.	2.8	أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين رأس المال المساهم به واقتراض الجهة.	**الأنشطة التمويلية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
fines	Economic benefits or service potential received or receivable by public sector entities, as determined by a court or other law enforcement body, as a consequence of the breach of laws or regulations.	23.7	منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستلمة أو مستحقة الاستلام من قبل جهات القطاع العام، والتي تُحدِّدُها مح منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة مستلمة أو مستحقة الاستلام من قبل جهات القطاع العام، والتي تُحدِّدُها محكمة أو جهة إنفاذ نظام أخرى كنتيجة لمخالفة أنظمة أو لوائح.	**الغرامات**
firm commitment	A binding agreement for the exchange of a specified quantity of resources at a specified price on a specified future date or dates.	29.10	اتفاق ملزم، بتبادل كمية محددة من الموارد بسعر محدد في تاريخ أو تواريخ مستقبلية محددة.	**ارتباط ملزم**
first IPSAS financial statements	The first annual financial statements in which an entity complies with the accrual basis IPSASs and can make an explicit and unreserved statement of compliance with those IPSASs because it adopted one or more of the transitional exemptions in this IPSAS that do not affect the fair presentation of the financial statements and its ability to assert compliance with accrual basis IPSASs.	33.9	أول قوائم مالية سنوية تلتزم فيها الجهة بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق ويمكنها تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالالتزام بتلك المعايير لأنها طبقت واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار التي لا تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وقدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.	**أول قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام**
first-time adopter	An entity that adopts accrual basis IPSASs for the first time and presents its first transitional IPSAS financial statements or its first IPSAS financial statements	33.9	الجهة التي تطبق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة وتعرض أول قوائم مالية انتقالية أو أول قوائم مالية لها تعد وفق معايير المحاسبة للقطاع العام.	**الجهة المطبقة لأول مرة**
fixed price contract	A construction contract in which the contractor agrees to a fixed contract price, or a fixed rate per unit of output, which in some cases is subject to cost escalation clauses.	11.4	عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر ثابت للعقد أو سعر ثابت لكل وحدة إنتاج، ويكون خاضعاً في بعض الحالات لشروط زيادة التكلفة.	**عقد بسعر ثابت**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
forecast transaction	An uncommitted but anticipated future transaction.	29.10	معاملة مستقبلية لم يتم الارتباط بها ولكنها متوقعة.	**معاملة متوقعة**
foreign currency	A currency other than the functional currency of the entity.	4.10	عملة بخلاف العملة الوظيفية للجهة.	**عملة أجنبية**
foreign operation	An entity that is a controlled entity, associate, joint venture, or branch of a reporting entity, the activities of which are based or conducted in a country or currency other than those of the reporting entity.	4.10	جهة مُسيطَر عليها، أو جهة زميلة، أو ترتيب مشترك، أو فرع للجهة المُعِدة للقوائم المالية، ويكون مقر أنشطتها أو تسييرها في دولة أو بعملة بخلاف دولة أو عملة الجهة المعدة للقوائم المالية.	**عملية أجنبية**
functional currency	The currency of the primary economic environment in which the entity operates	4.10	عملة البيئة الاقتصادية الرئيسة التي تعمل فيها الجهة.	**العملة الوظيفية**
general government sector	Comprises all organizational entities of the general government as defined in statistical bases of financial reporting	22.15	يشمل هذا القطاع جميع الجهات التي تتكون منها الحكومة العامة كما هي معرفة في الأسس الإحصائية لإعداد القوائم المالية.	**قطاع الحكومة العامة**
Goodwill	An asset representing the future economic benefits arising from other assets acquired in an acquisition that are not individually identified and separately recognized.	40.5	أصل يمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول مقتناة في عملية الاستحواذ والتي لا تُحدَّد بشكل فردي وتُثبت بشكل منفصل.	**الشهرة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
grantor (in a service concession arrangement)	Is the entity that grants the right to use the service concession asset to the operator.	32.8	الجهة التي تمنح المُشَغِّل حق استخدام أصل امتياز تقديم الخدمات.	**مانح (في ترتيب امتياز تقديم خدمات)**
gross investment in the lease	The aggregate of: (a) The minimum lease payments receivable by the lessor under a finance lease; and (b) Any unguaranteed residual value accruing to the lessor.	13.8	مجموع: أ. الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار التي تستحق للمؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛ و ب. أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.	**إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار**
group of biological assets	An aggregation of similar living animals or plants.	27.9	مجموعة من الحيوانات الحية أو النباتات الحية المماثلة.	**مجموعة أصول بيولوجية**
guaranteed residual value	(a) For a lessee, that part of the residual value that is guaranteed by the lessee or by a party related to the lessee (the amount of the guarantee being the maximum amount that could, in any event, become payable); and (b) For a lessor, that part of the residual value that is guaranteed by the lessee, or by a third party unrelated to the lessor, that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee.	13.8	أ. بالنسبة للمستأجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ذي علاقة بالمستأجر (مع كون مبلغ الضمان هو الحد الأقصى للمبلغ الذي يمكن، في أي حال، أن يصبح مستحق الدفع)؛ و ب. بالنسبة للمؤجر، هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية المضمون من قبل المستأجر أو من قبل طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر تتوفر لديه القدرة المالية على الوفاء بالالتزامات التي يقتضيها الضمان.	**القيمة المتبقية المضمونة**
harvest	The detachment of produce from a biological asset or the cessation of a biological asset's life processes.	27.9	المنتج عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات البيولوجية لحياة أصل بيولوجي.	**الحصاد**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
hedged item	An asset, liability, firm commitment, highly probable forecast transaction or net investment in a foreign operation that: (a) exposes the entity to risk of changes in fair value or future cash flows and (b) is designated as being hedged	29.10	أصل أو التزام أو ارتباط ملزم أو معاملة متوقعة باحتمال كبير أو صافي استثمار في عملية أجنبية والذي: أ. يعرض الجهة لمخاطر التغير في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية، و ب. يتم تصنيفه على أنه متحوط له (توضح الفقرات 87-94، وفقرات إرشادات التطبيق 131-141 في ملحق أ بمزيد من التفصيل تعريف البنود المتحوط لها).	**البند المتحوط له**
hedge effectiveness	The degree to which changes in the fair value or cash flows of the hedged item that are attributable to a hedged risk are offset by changes in the fair value or cash flows of the hedging instrument	29.10	درجة مقابلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للبند المتحوط له والمنسوبة إلى المخاطر المتحوط لها بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأداة التحوط (انظر فقرات إرشادات التطبيق 145-156 في ملحق أ).	**فاعلية التحوط**
hedging instrument	A designated derivative or (for a hedge of the risk of changes in foreign currency exchange rates only) a designated non-derivative financial asset or non-derivative financial liability whose fair value or cash flows are expected to offset changes in the fair value or cash flows of a designated hedged item ([IPSAS 29] paragraphs 81–86 and Appendix A paragraphs AG127–AG130 elaborate on the definition of a hedging instrument).	29.10	أداة مشتقة مُصَنَّفة أو (في حالة التحوط لمخاطر التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية فقط) أداة أصل مالي غير مشتق مُصَنَّف، أو أداة التزام مالي غير مشتق مُصَنَّف، يتوقع أن تقابل قيمته العادلة أو تدفقاتها النقدية التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لبند متحوط له مُصَنَّف (توضح الفقرات 81-86 وفقرات إرشادات التطبيق 127-130 في ملحق أ بمزيد من التفصيل تعريف أداة التحوط).	**أداة التحوط**
held-to-maturity investments	Non-derivative financial assets with fixed or determinable payments and fixed maturity that an entity has the positive intention and ability to hold to maturity other than: (a) Those that the entity upon initial recognition designates as at fair value through surplus or deficit; (b) Those that the entity designates as	29.10	أداة أصول مالية غير مشتقة مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد وتاريخ استحقاق ثابت يكون للجهة نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق (انظر فقرات إرشادات التطبيق 29 – 38 في ملحق أ)، بخلاف: أ. تلك التي تُصَنِّفها الجهة عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ و ب. تلك التي تُصَنِّفها الجهة على أنها متاحة للبيع؛ و ج. تلك التي تحقق تعريف القروض والذمم المدينة.	**الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	available for sale; and (c) Those that meet the definition of loans and receivables. An entity shall not classify any financial assets as held to maturity if the entity has, during the current financial year or during the two preceding financial years, sold or reclassified more than an insignificant amount of held-to-maturity investments before maturity (more than insignificant in relation to the total amount of held-to-maturity investments) other than sales or reclassifications that: (a) Are so close to maturity or the financial asset's call date (e.g., less than three months before maturity) that changes in the market rate of interest would not have a significant effect on the financial asset's fair value; (b) Occur after the entity has collected substantially all of the financial asset's original principal through scheduled payments or prepayments; or (c) Are attributable to an isolated event that is beyond the entity's control, is non-recurring and could not have been reasonably anticipated by the entity.		ولا يجوز للجهة أن تصنف أي أصول مالية على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق إذا قامت الجهة، خلال السنة المالية الحالية أو السنتين الماليتين السابقتين، ببيع أو إعادة تصنيف مبلغ أكبر مما قد يعتبر غير مهم من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق قبل تاريخ الاستحقاق (مبلغ يعتبر أكثر من زهيد بالنسبة لمجموع مبلغ الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق) بخلاف البيع أو إعادة التصنيف والتي: أ. تكون قريبة جدًا من تاريخ الاستحقاق أو تاريخ استدعاء الأصول المالية (مثلاً، أقل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لا تكون التغييرات في سعر الفائدة في السوق ذات تأثير كبير على القيمة العادلة للأصل المالي؛ أو ب. تحدث بعد قيام الجهة بتحصيل كامل المبلغ الاساسي الخاص بالأصل المالي بشكل جوهري من خلال دفعات مجدولة أو دفعات مقدمة؛ أو ج. تكون قابلة لنسبها لحدث مستقل خارج عن سيطرة الجهة، وغير متكرر الحدوث ولم يكن من الممكن أن تتوقعه الجهة على نحو معقول.	
identifiable	An asset is identifiable if it either: (a) Is separable, i.e., is capable of being separated or divided from the entity and sold, transferred, licensed, rented, or exchanged, either individually or together with a related binding arrangement,	40.5	يكون الأصل قابل للتحديد إذا كان: أ. قابلاً للفصل، أي يمكن فصله أو إبعاده عن الجهة وبيعه أو تحويله أو ترخيصه أو تأجيره أو استبداله، سواء بشكل فردي أم مع ترتيب ملزم ذي صلة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، بغض النظر عما إذا كانت الجهة تعتزم القيام بذلك؛ أو	**قابل للتحديد**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	identifiable asset or liability, regardless of whether the entity intends to do so; or (b) Arises from binding arrangements (including rights from contracts or other legal rights), regardless of whether those rights are transferable or separable from the entity or from other rights and obligations.		ب. ناشئ عن ترتيبات ملزمة (بما في ذلك الحقوق المترتبة على عقود أو الحقوق النظامية الأخرى)، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو يمكن فصلها عن الجهة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى.	
impairment	A loss in the future economic benefits or service potential of an asset, over and above the systematic recognition of the loss of the asset's future economic benefits or service potential through depreciation.	21.14	خسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل، بما يزيد ويُعَلَّى على الإثبات المنتظم لخسارة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة للأصل من خلال الاستهلاك.	**الهبوط في القيمة**
impairment loss of a cash-generating asset	The amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable amount.	17.13	المبلغ الذي تتجاوز به القيمة الدفترية للأصل المبلغ الممكن استرداده من الأصل.	**خسارة الهبوط في القيمة لأصل مولد للنقد**
impairment loss of a non-cash-generating asset	The amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable service amount.	17.13	المبلغ الذي تتجاوز بها القيمة الدفترية للأصل غير المولد للنقد مبلغ الخدمات الممكن استرداده من الأصل غير المولد للنقد.	**خسارة الهبوط في القيمة لأصل غير مولد للنقد**
impracticable (1)	Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so.	1.7	يكون تطبيق متطلب ما غير عملي عندما تكون الجهة غير قادرة على تطبيقه بعد أن استنفدت جميع الجهود المعقولة لتطبيقه.	**غير عملي (1)**
Impracticable (2)	Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so. For a particular prior period, it is impracticable to apply a change in an accounting policy retrospectively or to make	3.7	يكون تطبيق متطلب ما غير عملي عندما لا تستطيع الجهة تطبيقه بعد أن تكون قد استنفدت جميع الجهود المعقولة للقيام بذلك. وبالنسبة لفترة سابقة معينة، يكون من غير العملي أن يُطبق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ إذا:	**غير عملي (2)**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	a retrospective restatement to correct an error if: (a) The effects of the retrospective application or retrospective restatement are not determinable; (b) The retrospective application or retrospective restatement requires assumptions about what management's intent would have been in that period; or (c) The retrospective application or retrospective restatement requires significant estimates of amounts and it is impossible to distinguish objectively information about those estimates that: (i) Provides evidence of circumstances that existed on the date(s) as at which those amounts are to be recognized, measured, or disclosed; and (ii) Would have been available when the financial statements for that prior period were authorized for issue; from other information.		أ. كانت آثار التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، غير قابلة للتحديد؛ أو ب. كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب افتراضات عن ماهية نية الإدارة التي كان يمكن أن تكون في تلك الفترة؛ أو ج. كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ، وكان من المستحيل – بشكل موضوعي - تمييز المعلومات حول تلك التقديرات التي: (1) توفر أدلة عن الظروف التي كانت موجودة في التاريخ (التواريخ)، الذي كان يجب فيه إثبات أو قياس هذه المبالغ، أو الإفصاح عنها؛ و (2) كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لتلك الفترة السابقة للإصدار؛ عن المعلومات الأخرى.	
inception of the lease	The earlier of the date of the lease agreement and the date of commitment by the parties to the principal provisions of the lease. As at this date: (a) A lease is classified as either an operating or a finance lease; and (b) In the case of a finance lease, the amounts to be recognized at the commencement of the lease term are determined.	13.8	تاريخ اتفاقية الإيجار أو التاريخ الذي يرتبط فيه طرفا العقد بالأحكام الرئيسة لعقد الإيجار، أيهما أسبق. وكما في هذا التاريخ: أ. يصنف عقد الإيجار إما على أنه عقد إيجار تشغيلي أو عقد إيجار تمويلي؛ و ب. في حالة عقد الإيجار التمويلي، تُحدّد المبالغ التي تُثبت عند بدء أجل عقد الإيجار.	**نشأة عقد الإيجار**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
initial direct costs	Incremental costs that are directly attributable to negotiating and arranging a lease, except for such costs incurred by manufacturer or trader lessors.	13.8	التكاليف الإضافية التي تعزى مباشرة إلى التفاوض بشأن عقد الإيجار والترتيب له، فيما عدا أن تكون مثل هذه التكاليف قد تم تكبدها من قبل المصنعين المؤجرين أو التجار المؤجرين.	**التكاليف المباشرة الأولية**
intangible asset	An identifiable non-monetary asset without physical substance	31.16	أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له وجود مادي.	**أصل غير ملموس**
interest in another entity	Refers to involvement by way of binding arrangements or otherwise that exposes an entity to variability of benefits from the performance of the other entity. An interest in another entity can be evidenced by, but is not limited to, the holding of equity or debt instruments as well as other forms of involvement such as the provision of funding, liquidity support, credit enhancement and guarantees. It includes the means by which an entity has control or joint control of, or significant influence over, another entity. An entity does not necessarily have an interest in another entity solely because of a typical funder/recipient or customer/supplier relationship.	37.7	تشير الحصة في جهة أخرى إلى ارتباط – عن طريق ترتيبات ملزمة أو خلاف ذلك – يعرض الجهة لمنافع متغيرة من أداء جهة الأخرى. ويمكن أن يُدلل على حصة في جهة أخرى من خلال، ولكن لا يقتصر على، حيازة أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين إضافة إلى أشكال أخرى من الارتباط مثل تقديم التمويل، ودعم السيولة، وتعزيز الجدارة الائتمانية، وتقديم الضمانات. وهي تتضمن الوسائل التي من خلالها يكون للجهة سيطرة أو سيطرة مشتركة، أو تأثير مهم على جهة أخرى. ولا يكون للجهة – بالضرورة – حصة في جهة أخرى – فقط – بسبب علاقة عادية بين ممول ومتلقي للتمويل عادية أو علاقة عادية بين عميل ومورد. وتوفر فقرات إرشادات التطبيق 7-9 مزيدًا من المعلومات حول الحصص في الجهات الأخرى.	**حصة في جهة أخرى**
interest rate implicit in the lease	The discount rate that, at the inception of the lease, causes the aggregate present value of: (a) The minimum lease payments; and (b) The unguaranteed residual value to be equal to the sum of (i) the fair value of the leased asset, and (ii) any initial direct costs of	13.8	معدل الخصم الذي، عند نشأة عقد الإيجار، يجعل إجمالي القيمة الحالية لكل من: أ. الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار؛ و ب. القيمة المتبقية غير المضمونة؛ مساوياً لحاصل جمع: (1) القيمة العادلة للأصل المؤجر و(2) أية تكاليف مباشرة أولية تكبدها المؤجر.	**سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	the lessor.			
interest rate risk	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market interest rates.	30.8	خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة السائدة في السوق.	**مخاطر سعر الفائدة**
inventories	Assets: (a) In the form of materials or supplies to be consumed in the production process; (b) In the form of materials or supplies to be consumed or distributed in the rendering of services; (c) Held for sale or distribution in the ordinary course of operations; or (d) In the process of production for sale or distribution.	12.9	أصول: أ. في شكل مواد أو مؤن ستُستهلك في عملية الإنتاج؛ أو ب. في شكل مواد أو مؤن ستُستهلك أو توزَّع في تقديم الخدمات؛ أو ج. محتفظ بها من أجل البيع أو التوزيع ضمن السياق العادي للعمليات؛ أو د. قيد الإنتاج من أجل البيع أو التوزيع.	**المخزون**
investing activities	The acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents	2.8	اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المُضمنة في مُعادِلات النقد.	**الأنشطة الاستثمارية**
investment entity	An entity that: (a) Obtains funds from one or more investors for the purpose of providing those investor(s) with investment management services; (b) Has the purpose of investing funds solely for returns from capital appreciation, investment revenue, or both; and	35.14	هي جهة: أ. تحصل على الأموال من مستثمر واحد أو أكثر بغرض تزويد هؤلاء المستثمرين بخدمات إدارة الاستثمار؛ و ب. يكون غرضها استثمار الأموال فقط لأجل العوائد من ارتفاع القيمة، أو إيرادات الاستثمار، أو من كليهما؛ و ج. تقيس وتُقَوِّم أداء جميع استثماراتها – تقريباً – على أساس القيمة العادلة.	**الجهة الاستثمارية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	(c) Measures and evaluates the performance of substantially all of its investments on a fair value basis.			
investment property	Property (land or a building – or part of a building – or both) held to earn rentals or for capital appreciation, or both, rather than for: (a) Use in the production or supply of goods or services, or for administrative purposes; or (b) Sale in the ordinary course of operations.	16.7	عقار (أرض أو مبنى – أو جزء من مبنى – أو كلاهما) محتفظ به من قبل الجهة لكسب إيجارات أو انتظاراً لارتفاع قيمته، أو للسببين معاً، بخلاف العقار المحتفظ به: أ. للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لأغراض إدارية؛ أو ب. للبيع ضمن السياق المعتاد لعمليات الجهة.	**عقار استثماري**
joint arrangement	An arrangement of which two or more parties have joint control.	36.8	ترتيب يكون لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة عليه.	**الترتيب المشترك**
joint control	The agreed sharing of control of an arrangement by way of a binding arrangement, which exists only when decisions about the relevant activities require the unanimous consent of the parties sharing control.	36.8	التقاسم المتفق عليه للسيطرة على ترتيب عن طريق ترتيب ملزم، والتي توجد – فقط – عندما يتطلب اتخاذ القرارات حول الأنشطة ذات الصلة الموافقة بالإجماع من قبل الأطراف المتقاسمة للسيطرة.	**السيطرة المشتركة**
joint operation	A joint arrangement whereby the parties that have joint control of the arrangement have rights to the assets, and obligations for the liabilities, relating to the arrangement.	37.7	ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في الأصول المتعلقة بالترتيب وتعهدات عن الالتزامات المتعلقة بالترتيب.	**عملية مشتركة**
joint operator	A party to a joint operation that has joint control of that joint operation.	37.7	طرف في عملية مشتركة وله سيطرة مشتركة على تلك العملية المشتركة.	**المشارك في عملية مشتركة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
joint venture	A joint arrangement whereby the parties that have joint control of the arrangement have rights to the net assets of the arrangement.	36.8	ترتيب مشترك يكون بموجبه للأطراف التي لها سيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول الترتيب.	**مشروع مشترك**
joint venturer	A party to a joint venture that has joint control of that joint venture.	36.8	طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع المشترك.	**مشارك في مشروع مشترك**
key management personnel	(a) All directors or members of the governing body of the entity; and (b) Other persons having the authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the reporting entity. Where they meet this requirement, key management personnel include: (i) Where there is a member of the governing body of a whole-of- government entity who has the authority and responsibility for planning, directing, and controlling the activities of the reporting entity, that member; (ii) Any key advisors of that member; and (iii) Unless already included in (a), the senior management group of the reporting entity, including the chief executive or permanent head of the reporting entity.	20.4	أ. جميع أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء الهيئة الحاكمة في الجهة؛ و ب. أشخاص آخرون يملكون صلاحية ومسؤولية تخطيط وتوجيه والتحكم في أنشطة الجهة المعدة للقوائم المالية. لتحقيق هذه المتطلبات، يتضمن كبار موظفي الإدارة المدرجون تحت هذه الفئة: (1) عندما يكون هناك عضو في الهيئة الحاكمة على مستوى الحكومة ككل يملك صلاحية ومسؤولية تخطيط، توجيه، والسيطرة على أنشطة الجهة المعدة للقوائم المالية، ذلك العضو؛ و (2) أي مستشارين رئيسين لذلك العضو؛ و (3) ما لم يرد مسبقًا ضمن البند (أ)، مجموعة الإدارة العليا في الجهة المعدة للقوائم المالية، بما في ذلك الرئيس التنفيذي أو الرئيس الدائم للجهة المعدة للقوائم المالية.	**كبار موظفي الإدارة**
lease	An agreement whereby the lessor conveys to the lessee, in return for a payment or series of payments, the right to use an asset for an agreed period of time.	13.8	اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق في استخدام أصل لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات.	**عقد إيجار**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
lease term	The non-cancelable period for which the lessee has contracted to lease the asset, together with any further terms for which the lessee has the option to continue to lease the asset, with or without further payment, when at the inception of the lease it is reasonably certain that the lessee will exercise the option.	13.8	الفترة غير القابلة للإلغاء التي تعاقد المستأجر عليها لاستئجار الأصل بالإضافة إلى أي آجال إضافية يكون للمستأجر الخيار في استمرار استئجار الأصل خلالها، بدفعة إضافية أو بدونها، عندما يكون مؤكدا – بشكل معقول – عند نشأة عقد الإيجار أن المستأجر سوف يمارس الخيار.	**أجل عقد الإيجار**
legal obligation	An obligation that derives from: (a) A contract (through its explicit or implicit terms); (b) Legislation; or (c) Other operation of law.	19.18	التزام ناجم عن: أ. عقد (من خلال شروطه الصريحة والضمنية)؛ أو ب. تشريع؛ أو ج. اعمالاً لأنظمة.	**التزام نظامي**
lessee's incremental borrowing rate of interest	The rate of interest the lessee would have to pay on a similar lease or, if that is not determinable, the rate that, at the inception of the lease, the lessee would incur to borrow over a similar term, and with a similar security, the funds necessary to purchase the asset.	13.8	سعر الفائدة الذي كان سيتعين على المستأجر دفعه على عقد إيجار مماثل، أو – إذا لم يكن ذلك السعر قابل للتحديد – هو السعر الذي كان المستأجر سيتكبده، عند نشأة عقد الإيجار، لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل على مدى أجل مماثل وبضمان مماثل.	**سعر فائدة الاقتراض الإضافي للمستأجر**
liabilities	Present obligations of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits or service potential.	1.7	الالتزامات الحالية للجهة التي تنشأ عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من الجهة لموارد تنطوي على منافع اقتصادية أو خدمات متوقعة.	**الالتزامات**
liquidity risk	The risk that an entity will encounter difficulty in meeting obligations associated with financial liabilities that are settled by delivering cash or another financial asset	30.8	الخطر المتمثل في أن تواجه الجهة صعوبة في الوفاء بالالتزامات المرتبطة بالالتزامات المالية التي يتم تسويتها عن طريق تسليم النقد أو أصل مالي آخر.	**مخاطر السيولة**
loans and receivables	Non-derivative financial assets with fixed or determinable payments that are not quoted in an active market other than:	29.10	أداة أصول مالية غير مشتقة تكون ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد ولا تكون	**القروض والذمم المدينة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	(a) Those that the entity intends to sell immediately or in the near term, which shall be classified as held for trading, and those that the entity upon initial recognition designates as at fair value through surplus or deficit; (b) Those that the entity upon initial recognition designates as available for sale; or (c) Those for which the holder may not recover substantially all of its initial investment, other than because of credit deterioration, which shall be classified as available for sale.		أسعارها معلنة في سوق نشط، باستثناء: أ. تلك التي تنوي الجهة بيعها على الفور أو في المدى القريب، والتي يجب تصنيفها على أنها محتفظ بها لغرض المتاجرة، وتلك التي تُصنّفها الجهة عند الإثبات الأولي كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛ أو ب. تلك التي تُصنّفها الجهة عند الإثبات الأولي على أنها أصول مالية متاحة للبيع؛ أو ج. تلك التي لا يجوز للمحتفظ بها أن يسترد بشكل جوهري كامل استثماره الأولي فيها بسبب بخلاف تدهور جودة الائتمان للأصل والتي يجب تصنيفها على أنها أصول مالية متاحة للبيع.	
loans payable	Financial liabilities, other than short-term trade payables on normal credit terms.	30.8	التزامات مالية، بخلاف الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل المبنية على شروط ائتمان عادية.	**قروض مستحقة الدفع**
market risk	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices. Market risk comprises three types of risk: currency risk, interest rate risk, and other price risk.	30.8	خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. وتشمل مخاطر السوق ثلاثة أنواع من المخاطر: مخاطر العملة، مخاطر سعر الفائدة، ومخاطر الأسعار الأخرى.	**مخاطر السوق**
material	Omissions or misstatements of items are material if they could, individually or collectively, influence the decisions or assessments of users made on the basis of the financial statements. Materiality depends on the nature and size of the omission or misstatement judged in the surrounding circumstances. The nature or size of the item, or a combination of both, could be the determining factor.	1.7	يكون حذف البنود أو تحريفها ذا أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن تؤثر هذه الحالات بشكل فردي أو جماعي على قرارات أو تقويمات المستخدمين التي تمت بناءً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة ومقدار حذف البنود أو تحريفها بعد تقديرها في ضوء الظروف المحيطة. ويمكن أن تكون طبيعة أو مقدار البند، أو كلاهما معاً، هو العامل المحدد في اعتبار البند ذا أهمية نسبية أو لا.	**بند ذو أهمية نسبية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
minimum lease payments	The payments over the lease term that the lessee is, or can be, required to make, excluding contingent rent, costs for services and, where appropriate, taxes to be paid by and reimbursed to the lessor, together with: (a) For a lessee, any amounts guaranteed by the lessee or by a party related to the lessee; or (b) For a lessor, any residual value guaranteed to the lessor by: (i) The lessee; (ii) A party related to the lessee; or (iii) An independent third party unrelated to the lessor that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee. However, if the lessee has an option to purchase the asset at a price that is expected to be sufficiently lower than the fair value at the date the option becomes exercisable for it to be reasonably certain, at the inception of the lease, that the option will be exercised, the minimum lease payments comprise the minimum payments payable over the lease term to the expected date of exercise of this purchase option and the payment required to exercise it.	13.8	الدفعات التي يلتزم أو يمكن أن يُلْزَم المستأجر بأدائها على مدى أجل عقد الإيجار باستثناء الإيجار الشرطي وتكاليف الخدمات و(في حالة انطباق ذلك) الضرائب التي تُدفع من قبل المؤجر ويُعوَّض عنها، بالإضافة إلى: أ. بالنسبة للمستأجر، أية مبالغ مضمونة من قبل المستأجر أو من قبل طرف ذي علاقة بالمستأجر؛ أو ب. بالنسبة المؤجر، أي قيمة متبقية مضمونة للمؤجر من قبل أي من: (1) المستأجر؛ أو (2) طرف ذي علاقة بالمستأجر؛ أو (3) طرف ثالث مستقل ليس له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان. ومع ذلك، إذا كان للمستأجر حق خيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة في التاريخ الذي يكون فيه حق الخيار قابلا للممارسة، وذلك بشكل كاف يجعل من المؤكد بشكل معقول، عند نشأة عقد الإيجار، أنه سيُمارَس حق الخيار المذكور، فيكون الحد الأدنى لدفعات الإيجار في هذه الحالة هو الحد الأدنى لدفعات الإيجار التي يستحق سدادها على مدى أجل عقد الإيجار حتى التاريخ المتوقع لممارسة حق خيار الشراء مضافاً إليه الدفعة المطلوبة لممارسة الحق المذكور.	**الحد الأدنى لدفعات عقد الإيجار**
monetary items	Units of currency held and assets and liabilities to be received or paid in a fixed or determinable number of units of currency.	4.10	وحدات العملة المحتفظ بها لدى الجهة والأصول والالتزامات التي سيتم استلامها أو سدادها بعدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.	**البنود النقدية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
multiemployer plans	Defined contribution plans (other than state plans) or defined benefit plans (other than state plans) that: (a) Pool the assets contributed by various entities that are not under common control; and (b) Use those assets to provide benefits to employees of more than one entity, on the basis that contribution and benefit levels are determined without regard to the identity of the entity that employs the employees.	39.8	برامج المساهمات المحددة (بخلاف برامج الدولة) أو برامج المنافع المحددة (بخلاف برامج الدولة) التي: أ. تجمع الأصول المُساهم بها من قبل جهات متنوعة ليست تحت سيطرة جهة واحدة؛ و ب. تستخدم تلك الأصول لتقدم منافع لموظفي أكثر من جهة واحدة، على أساس أن مستويات المساهمة والمنافع تحدد بغض النظر عن هوية الجهة التي توظف الموظفين.	**برامج أصحاب العمل المتعددين**
multi-year budget	An approved budget for more than one year. It does not include published forward estimates or projections for periods beyond the budget period.	24.7	موازنة معتمدة موازنة معتمدة لأكثر من سنة واحدة. ولا تتضمن تقديرات مستقبلية أو توقعات منشورة للفترات التي تتعدى فترة الموازنة. لأكثر من سنة واحدة. ولا تتضمن تقديرات مستقبلية أو توقعات منشورة للفترات التي تتعدى فترة الموازنة.	**الموازنة المتعددة السنوات**
mutual entity	An entity, other than an investor-owned entity, that provides dividends, lower costs or other economic benefits directly to its owners, members or participants. For example, a mutual insurance company, a credit union and a co- operative entity are all mutual entities.	40.5	جهة، بخلاف الجهة التي يملكها مستثمرون، والتي تقدم توزيعات أرباح أو تكاليف أقل أو منافع اقتصادية أخرى مباشرة إلى ملاكها أو أعضائها أو المشاركين فيها. على سبيل المثال، تعتبر شركة تأمين مشتركة، واتحاد ائتمان، وجمعية تعاونية، كلها جهات تعاونية. العملية هي مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة، التي يمكن القيام بها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف الجهة عن طريق توفير السلع و/أو الخدمات. ولأغراض هذا المعيار، يستخدم لفظ الملاك بشكل عام ليشمل أي جهة لديها حصص ملكية قابلة للقياس في عملية ما. ويشمل ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، أصحاب حقوق الملكية للجهات المملوكة لمستثمرين وملاك أو أعضاء في، أو مشاركين في الجهات التعاونية.	**الجهة التعاونية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
net assets/equity	The residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.	1.7	الحصة المتبقية من أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماته.	**صافي الأصول/ حقوق الملكية**
Net defined benefit liability (asset)	The deficit or surplus, adjusted for any effect of limiting a net defined benefit asset to the asset ceiling.	39.8	العجز أو الفائض، مُعدلًا بأي أثر لتقييد صافي أصل المنافع المحددة بالحد الأعلى للأصل.	**صافي التزام (أصل) المنافع المحددة**
Net interest on the net defined benefit liability (asset)	The change during the period in the net defined benefit liability (asset) that arises from the passage of time.	39.8	التغير خلال الفترة في صافي التزام (أصل) المنافع المحددة، الذي ينشأ عن مرور الوقت.	**صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة**
net investment in a foreign operation	The amount of the reporting entity's interest in the net assets/equity of that operation.	4.10	مبلغ حصة الجهة المُعِدة للقوائم المالية في صافي أصول/ حقوق الملكية تلك العملية.	**صافي الاستثمار في عملية أجنبية**
net investment in the lease	The gross investment in the lease discounted at the interest rate implicit in the lease	13.8	إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مخصوماً بسعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار	**صافي الاستثمار في عقد الإيجار**
net realizable value	The estimated selling price in the ordinary course of operations, less the estimated costs of completion and the estimated costs necessary to make the sale, exchange or distribution.	12.9	سعر البيع المقدر ضمن السياق العادي للعمليات، مطروحاً منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع أو المبادلة أو التوزيع.	**صافي القيمة القابلة للتحقق**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
non-cancelable lease	A lease that is cancelable only (a) Upon the occurrence of some remote contingency; (b) With the permission of the lessor; (c) If the lessee enters into a new lease for the same or an equivalent asset with the same lessor; or (d) Upon payment by the lessee of such an additional amount that, at inception of the lease, continuation of the lease is reasonably certain.	13.8	عقد يمكن إلغاؤه فقط: أ. عند حدوث أمر طارئ بعيد الاحتمال؛ أو ب. بإذن من المؤجر؛ أو ج. إذا أبرم المستأجر مع ذات المؤجر عقد جديد لاستئجار ذات الأصل أو أصل معادل له؛ أو د. عند دفع المستأجر مبلغ إضافي بحيث، عند نشأة عقد الإيجار، يعد استمرار عقد الإيجار مؤكدًا بشكل معقول.	**عقد إيجار غير قابل للإلغاء**
non-cash-generating assets	Assets other than cash-generating assets.	21.14	أصول بخلاف الأصول المولدة للنقد.	**أصول غير مولدة للنقد**
non-controlling interest	The net assets/equity in a controlled entity not attributable, directly or indirectly, to a controlling entity.	35.14	صافي أصول/حقوق الملكية في جهة مسيطر عليها التي لا تنسب إلى الجهة المسيطرة - بشكل مباشر أو غير مباشر.	**الحصة غير المسيطرة**
non-exchange transactions	Transactions that are not exchange transactions. In a non-exchange transaction, an entity either receives value from another entity without directly giving approximately equal value in exchange, or gives value to another entity without directly receiving approximately equal value in exchange.	9.11	المعاملات التي لا تعتبر معاملات تبادلية. في المعاملة غير التبادلية، إما أن تستلم الجهة قيمة من جهة أخرى دون أن تبذل مباشرة قيمة مساوية تقريباً بالمقابل، أو تبذل الجهة قيمة إلى جهة أو جهة أخرى دون الحصول مباشرة على قيمة مساوية تقريباً بالمقابل.	**معاملات غير تبادلية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
non-monetary items	Items that are not monetary items.	10.7	بنود بخلاف البنود النقدية.	**بنود غير نقدية**
notes	Contain information in addition to that presented in the statement of financial position, statement of financial performance, statement of changes in net assets/equity and cash flow statement. Notes provide narrative descriptions or disaggregations of items disclosed in those statements and information about items that do not qualify for recognition in those statements.	1.7	تحتوي على معلومات بالإضافة إلى تلك المعلومات المعروضة في قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي وقائمة التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية. وتقدم هذه المعلومات شروحات وصفية أو تفصيلاً للبنود المفصح عنها في القوائم المالية ومعلومات حول البنود غير المؤهلة لإثباتها في صلب القوائم المالية.	**الإيضاحات**
obligating event	An event that creates a legal or constructive obligation that results in an entity having no realistic alternative to settling that obligation.	19.18	حدث ينتج عنه التزامً نظامي أو ضمني ينتج عنه عدم وجود بديل واقعي للجهة لتسوية ذلك الالتزام.	**الحدث الملزم**
onerous contract	A contract for the exchange of assets or services in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits or service potential expected to be received under it.	19.18	عقد لتبادل أصول أو خدمات تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها لأداء الالتزامات التي يقتضيها العقد المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقع تحصيلها بموجب العقد.	**عقد متوقع خسارته**
Opening statement of financial position	**a first-time adopter's statement of financial position at the date of adoption of IPSASs.**	33.9	قائمة المركز المالي للجهة المطبقة لأول مرة في تاريخ تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام.	**قائمة المركز المالي الافتتاحية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
operating activities	The activities of the entity that are not investing or financing activities	2.8	أنشطة الجهة التي لا تعد أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية.	**أنشطة تشغيلية**
operating lease	A lease other than a finance lease	13.8	عقد إيجار بخلاف عقد الإيجار التمويلي.	**عقد الإيجار التشغيلي**
operation	An integrated set of activities and related assets and/or liabilities that is capable of being conducted and managed for achieving an entity's objectives, by providing goods and/or services.	40.5	مجموعة متكاملة من الأنشطة والأصول و/أو الالتزامات ذات الصلة، التي يمكن القيام بها وإدارتها بغرض تحقيق أهداف الجهة عن طريق توفير السلع و/أو الخدمات.	**العملية**
operator (in a service concession arrangement)	Is the entity that uses the service concession asset to provide public services subject to the grantor's control of the asset.	32.8	الجهة التي تستخدم أصل امتياز تقديم خدمات لتقديم خدمات عامة مع خضوع الأصل لسيطرة المانح.	**مشغل (في ترتيب امتياز تقديم خدمات)**
original budget	The initial approved budget for the budget period.	24.7	الموازنة الأولية المعتمدة لفترة الموازنة.	**الموازنة الأصلية**
other long-term employee benefits	All employee benefits other than short-term employee benefits, post-employment benefits and termination benefits.	39.8	جميع منافع الموظفين بخلاف منافع الموظفين قصيرة الأجل، ومنافع ما بعد انتهاء التوظيف ومنافع إنهاء التوظيف.	**منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
other price risk	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices (other than those arising from interest rate risk or currency risk), whether those changes are caused by factors specific to the individual financial instrument or its issuer, or factors affecting all similar financial instruments traded in the market.	30.8	خطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بخلاف تلك الناشئة عن مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر العملة)، سواء كانت تلك التغيرات بسبب عوامل خاصة بالأداة المالية المفردة أو الجهة المُصدرة لها، أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المماثلة المتداولة في السوق.	**مخاطر الأسعار الأخرى**
oversight	The supervision of the activities of an entity, with the authority and responsibility to control, or exercise significant influence over, the financial and operating decisions of the entity	20.4	الإشراف على أنشطة جهة، مع صلاحية ومسؤولية السيطرة على، أو ممارسة تأثير مهم على، القرارات المالية والتشغيلية للجهة.	**الرقابة**
owner-occupied property	Property held (by the owner or by the lessee under a finance lease) for use in the production or supply of goods or services, or for administrative purposes	16.7	العقارات المحتفظ بها (من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو تقديم الخدمات، أو لأغراض إدارية.	**العقارات التي يشغلها المالك**
owners	For the purposes of this Standard, is used broadly to include any party with quantifiable ownership interests in an operation. This includes, but is not limited to, holders of equity interests of investor-owned entities and owners or members of, or participants in, mutual entities	40.5	لأغراض هذا المعيار، يستخدم لفظ الملاك بشكل عام ليشمل أي جهة لديها حصص ملكية قابلة للقياس في عملية ما. ويشمل ذلك، على سبيل المثال لا الحصر، أصحاب حقوق الملكية للجهات المملوكة لمستثمرين وملاك أو أعضاء في، أو مشاركين في الجهات التعاونية.	**الملاك**
party to a joint arrangement	An entity that participates in a joint arrangement, regardless of whether that entity has joint control of the arrangement	37.7	جهة مشاركة في ترتيب مشترك، بغض النظر عمّا إذا كان لدى تلك الجهة سيطرة مشتركة على الترتيب.	**طرف في ترتيب مشترك**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
past due	A financial asset is past due when a counterparty has failed to make a payment when contractually due.	30.8	يكون الأصل المالي قد تجاوز موعد استحقاقه عندما يكون الطرف المقابل قد تخلف عن تسديد دفعة عند استحقاقها تعاقديًا.	**تجاوز موعد الاستحقاق**
Period of transition	**the period during which a first-time adopter applies one or more of the exemptions in this IPSAS before it complies with the accrual basis IPSASs, and before it is able to make an explicit and unreserved statement of such compliance with IPSASs.**	33.9	الفترة التي تطبق خلالها الجهة المطبقة لأول مرة واحداً أو أكثر من الإعفاءات الواردة في هذا المعيار قبل أن تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، وقبل أن تكون قادرة على تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام.	**فترة التحول**
plan assets	Comprise: (a) Assets held by a long-term employee benefit fund; and (b) Qualifying insurance policies.	39.8	تشمل: أ. الأصول المُحتفظ بها من قبل صندوق منافع الموظفين طويلة الأجل؛ و ب. وثائق التأمين المؤهلة.	**أصول البرنامج**
postemployment benefit plans	Formal or informal arrangements under which an entity provides post-employment benefits for one or more employees.	39.8	الترتيبات الرسمية أو غير الرسمية التي بموجبها تقدم الجهة منافع بعد انتهاء التوظيف لموظف واحد أو أكثر.	**برامج منافع ما بعد انتهاء التوظيف**
postemployment benefits	Employee benefits (other than termination benefits and short-term employee benefits) that are payable after the completion of employment.	39.8	منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف ومنافع الموظفين قصيرة الأجل) التي تكون واجبة السداد بعد انتهاء التوظيف.	**منافع ما بعد انتهاء التوظيف**
power	Consists of existing rights that give the current ability to direct the relevant activities of another entity.	35.14	الحقوق القائمة التي تمنح القدرة الحالية على توجيه الأنشطة ذات الصلة لجهة أخرى.	**السلطة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
present value of a defined benefit obligation	The present value, without deducting any plan assets, of expected future payments required to settle the obligation resulting from employee service in the current and prior periods.	39.8	القيمة الحالية، دون طرح أي أصول للبرنامج، لمدفوعات مستقبلية متوقعة مطلوبة لتسوية الالتزام الناتج عن خدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.	**القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة**
presentation currency	The currency in which the financial statements are presented	4.10	العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية.	**عملة العرض**
Previous basis of accounting	**the basis of accounting that a first-time adopter used immediately before adopting accrual basis IPSASs.**	33.9	أساس المحاسبة الذي كانت الجهة المطبقة لأول مرة تستخدمه مباشرةً قبل تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.	**أساس المحاسبة السابق**
prior period errors	Omissions from, and misstatements in, the entity's financial statements for one or more prior periods arising from a failure to use, or misuse of, reliable information that: (a) Was available when financial statements for those periods were authorized for issue; and (b) Could reasonably be expected to have been obtained and taken into account in the preparation and presentation of those financial statements. Such errors include the effects of mathematical mistakes, mistakes in applying accounting policies, oversights or misinterpretations of facts, and fraud.	3.7	حذف من أو تحريف في القوائم المالية للجهة، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، ينشأ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام معلومات تعبر بموثوقية: أ. كانت متاحة عند اعتماد إصدار القوائم المالية لتلك الفترات؛ و ب. كان يمكن - بشكل معقول - توقع أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية. وتتضمن مثل هذه الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للحقائق، والغش.	**أخطاء فترات سابقة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
property, plant, and equipment	Tangible items that: (a) Are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and (b) Are expected to be used during more than one reporting period.	17.13	البنود الملموسة التي: أ. تحتفظ بها الجهة لاستخدامها في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛ و ب. يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة قوائم مالية واحدة.	**العقارات والآلات والمعدات**
prospective application	Prospective application of a change in accounting policy and of recognizing the effect of a change in an accounting estimate, respectively, are: (a) Applying the new accounting policy to transactions, other events and conditions occurring after the date as at which the policy is changed; and (b) Recognizing the effect of the change in the accounting estimate in the current and future periods affected by the change	3.7	لتغيير في سياسة محاسبية ولإثبات أثر تغير في تقدير محاسبي، هو على التوالي: أ. تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع التي تحدث بعد التاريخ الذي غُيِّرت فيه السياسة؛ و ب. إثبات أثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترات الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغير.	**التطبيق المستقبلي**
protective rights	Rights designed to protect the interest of the party holding those rights without giving that party power over the entity to which those rights relate.	35.14	حقوق موضوعة لحماية مصالح الطرف الحائز على هذه الحقوق دون إعطاء ذلك الطرف سلطة على الجهة التي تتعلق بها تلك الحقوق.	**حقوق حماية**
provision	A liability of uncertain timing or amount.	19.18	التزام غير مؤكد الوقت أو المبلغ.	**المخصص**
public sector combination	The bringing together of separate operations into one public sector entity.	40.5	جمع العمليات المنفصلة في جهة قطاع عام واحدة.	**تجميع عمليات في القطاع العام**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
public sector combination under common control	Is a public sector combination in which all of the entities or operations involved are ultimately controlled by the same entity both before and after the public sector combination.	40.5	تجميع عمليات في القطاع العام تكون فيها جميع الجهات أو العمليات المعنية مسيطر عليها في النهاية من قبل الجهة نفسها قبل وبعد تجميع عمليات في القطاع العام.	**تجميع عمليات في القطاع العام تحت سيطرة نفس الجهة**
puttable instrument	A financial instrument that gives the holder the right to put the instrument back to the issuer for cash or another financial asset or is automatically put back to the issuer on the occurrence of an uncertain future event or the death or retirement of the instrument holder.	28.9	الأداة المالية التي تمنح حاملها حق إعادة الأداة إلى الجهة المصدرة مقابل نقد أو أصل مالي آخر أو يتم إعادتها تلقائيًا إلى الجهة المصدرة عند وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد أو وفاة أو تقاعد حامل الأداة.	**الأداة القابلة للإعادة**
qualifying asset	An asset that necessarily takes a substantial period of time to get ready for its intended use or sale.	5.5	الأصل الذي يستغرق - بالضرورة - فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للاستخدام المقصود له أو لبيعه.	**الأصل المؤهل**
qualifying insurance policy	An insurance policy issued by an insurer that is not a related party (as defined in IPSAS 20) of the reporting entity, if the proceeds of the policy: (a) Can be used only to pay or fund employee benefits under a defined benefit plan; and (b) Are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy) and cannot be paid to the reporting entity, unless either: (i) The proceeds represent surplus assets that are not needed for the policy to meet all the related employee benefit obligations; or (ii) The proceeds are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.	39.8	وثيقة تأمين مُصدرة من قبل مُؤَمِّن والذي لا يُعد طرفاً ذا علاقة (كما عُرف في معيار المحاسبة للقطاع العام 20) بالجهة المعدّة للقوائم المالية، عندما تكون المتحصلات من الوثيقة: أ. يمكن استخدامها فقط لدفع أو تمويل منافع الموظفين بموجب برنامج منافع محددة؛ و ب. غير متاحة لدائني الجهة المعدّة للقوائم المالية (حتى في حالة الإفلاس) ولا يمكن دفعها للجهة المعدّة للقوائم المالية، إلا عندما: (1) تمثل المتحصلات أصولًا فائضة لا تستلزمها الوثيقة للوفاء بجميع التزامات منافع الموظفين المتعلقة بها؛ أو (2) تعاد المتحصلات للجهة المعدّة للقوائم المالية لتعويضها عن منافع الموظفين التي دفعت بالفعل.	**وثيقة تأمين مؤهلة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
recoverable amount (of an asset or a cash-generating unit)	The higher of an asset's or a cash-generating unit's fair value less costs to sell and its value in use.	26.13	القيمة العادلة للأصل أو الوحدة المولدة للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل أو الوحدة المولدة للنقد، أيهما أكبر.	**المبلغ الممكن استرداده (لأصل أو وحدة مولدة للنقد)**
recoverable amount (of property, plant, and equipment)	The higher of a cash-generating asset's fair value less costs to sell and its value in use.	17.13	القيمة العادلة لأصل مولد للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام للأصل أو الوحدة المولدة للنقد أيهما أعلى.	**المبلغ الممكن استرداده (لبند من العقارات والآلات والمعدات)**
recoverable service amount	The higher of a non-cash-generating asset's fair value less costs to sell and its value in use.	21.14	القيمة العادلة لأصل غير مولد للنقد مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة من الاستخدام أيهما أعلى.	**مبلغ الخدمات الممكن استرداده**
regular way purchase or sale	A purchase or sale of a financial asset under a contract whose terms require delivery of the asset within the time frame established generally by regulation or convention in the marketplace concerned.	29.10	شراء أو بيع أصل مالي بموجب عقد تتطلب شروطه تسليم الأصل خلال إطار زمني محدد بشكل عام بموجب نظام أو عرف في السوق المعنية.	**الشراء أو البيع بالطريقة العادية**
related party	Parties are considered to be related if one party has the ability to: (a) control the other party, or (b) exercise significant influence over the other party in making financial and operating decisions, or if the related party entity and another entity are subject to common control. Related parties include: (a) Entities that directly, or indirectly through one or more intermediaries, control, or are controlled by, the reporting entity;	20.4	تُعَدُّ الأطراف ذوي علاقة ببعضها البعض إذا كان لدى أحد الأطراف القدرة على: أ. ممارسة السيطرة على الطرف الآخر، أو ب. ممارسة تأثير مهم على الطرف الآخر في اتخاذ القرارات المالية والتشغيلية، أو في حال خضعت كل من الجهة ذات العلاقة وجهة أخرى لسيطرة جهة واحدة. وتشمل الأطراف ذوي العلاقة ما يلي: أ. الجهات التي تسيطر على الجهة المعدة للقوائم المالية، أو تخضع لسيطرتها، سواء بطريقة مباشرة، أو غير مباشرة من خلال جهة وسيطة واحدة أو أكثر؛ و	**الطرف ذو العلاقة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	(b) Associates; (c) Individuals owning, directly or indirectly, an interest in the reporting entity that gives them significant influence over the entity, and close members of the family of any such individual; (d) Key management personnel, and close members of the family of key management personnel; and (e) Entities in which a substantial ownership interest is held, directly or indirectly, by any person described in (c) or (d), or over which such a person is able to exercise significant influence		ب. الجهات الزميلة (انظر إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*)؛ و ج. الأفراد الذين يملكون بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حصة في الجهة المعدة للقوائم المالية تمنحهم تأثيرًا مهمًا على الجهة، وأفراد العائلة المقربين لأي من أولئك الأفراد؛ و د. كبار موظفي الإدارة، وأفراد عائلاتهم المقربين؛ و ه. الجهات التي تمتلك فيها حصة ملكية جوهرية، بشكل مباشر أو غير مباشر، أي شخص مذكور في البند (ج) أو البند (د) أعلاه، أو التي يكون بمقدور ذلك الشخص أن يمارس تأثيرًا مهمًا عليها.	
related party transaction	A transfer of resources or obligations between related parties, regardless of whether a price is charged. Related party transactions exclude transactions with any other entity that is a related party solely because of its economic dependence on the reporting entity or the government of which it forms part.	20.4	تحويل الموارد أو الالتزامات بين الأطراف ذوي العلاقة، بصرف النظر عما إذا حدث تقاضٍ مقابل أم لا. ويستثنى من المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة المعاملات التي تُنجز مع أي جهة أخرى تعتبر أنها طرف ذو علاقة فقط لأنها معالة اقتصاديًا من قبل الجهة المعدة للقوائم المالية أو الحكومة التي تشكل جزءًا منها.	**معاملة مع الأطراف ذوي العلاقة**
relevant rights	Activities of the potentially controlled entity that significantly affect the nature or amount of the benefits that an entity receives from its involvement with that other entity.	35.14	أنشطة الجهة التي يحتمل أن تكون مسيطر عليها والتي تؤثر بشكل مهم على طبيعة أو مقدار المنافع التي تحصل عليها الجهة من ارتباطها بتلك الجهة الأخرى.	**الانشطة ذات الصلة**
remeasurements of the net defined benefit liability (asset)	Comprise: (a) Actuarial gains and losses; (b) The return on plan assets, excluding amounts included in net interest on the net defined benefit liability (asset); and (c) Any change in the effect of the asset ceiling, excluding amounts included in net	39.8	تشمل: أ. المكاسب والخسائر الاكتوارية؛ و ب. العائد على أصول البرنامج، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة؛ و ج. أي تغير في أثر الحد الأعلى للأصل، باستثناء المبالغ المُضمنة في صافي العائد على صافي التزام (أصل) المنافع المحددة.	**إعادة قياس صافي التزام (أصل) المنافع المحددة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	interest on the net defined benefit liability (asset)			
removal rights	Rights to deprive the decision maker of its decision-making authority.	35.14	حقوق تجريد متخذ القرار من سلطته لاتخاذ القرارات.	**حقوق العزل**
remuneration of key management personnel	Any consideration or benefit derived directly or indirectly by key management personnel from the reporting entity for services provided in their capacity as members of the governing body, or otherwise as employees of the reporting entity.	20.4	أي مقابل أو منفعة يحصل عليها كبار موظفي الإدارة بشكل مباشر أو غير مباشر من الجهة المعدة للقوائم المالية نظير الخدمات المقدمة منهم بصفتهم أعضاء الهيئة الحاكمة أو، خلافاً لذلك، بصفتهم موظفين في الجهة المعدة للقوائم المالية.	**مكافآت كبار موظفي الإدارة**
reporting date	The date of the last day of the reporting period to which the financial statements relate.	2.8	تاريخ آخر يوم في الفترة التي تغطيها القوائم المالية.	**تاريخ القوائم المالية**
Research	Original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and understanding.	31.16	دارسة مبتكرة ومخططة يتم القيام بها بهدف اكتساب وفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.	**البحث**
residual value (of property, plant, and equipment or an intangible asset)	The estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of the asset, after deducting the estimated costs of disposal, if the asset were already of the age and in the condition expected at the end of its useful life.	17.13	المبلـغ المقدر الذي يتوقع أن تحصل عليه الجهة حالياً من استبعاد الأصل، بعد خصم التكاليف المقدرة للاستبعاد، كما لو كان الأصل قد وصل بالفعل إلى نهاية عمره الإنتاجي وإلى الوضع المتوقع أن يكون عليه في نهاية عمره الإنتاجي.	**القيمة المتبقية للاصل (لبند عقارات وآلات ومعدات أو أصل غير ملموس)**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
restrictions on transferred assets	Stipulations that limit or direct the purposes for which a transferred asset may be used, but do not specify that future economic benefits or service potential is required to be returned to the transferor if not deployed as specified.	23.7	أحكام مفروضة تحد من أو توجه تحديد الأغراض التي قد يستخدم فيها الأصل المحوّل، ولكنها لا تنص على إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة إلى الجهة المحوّلة في حال عدم استخدام الأصل في الغرض المحدد له.	**القيود المفروضة على الأصول المحولة**
restructuring	A program that is planned and controlled by management, and materially changes either: (a) The scope of an entity's activities; or (b) The manner in which those activities are carried out.	19.18	برنامج يتم التخطيط له والتحكم به من قبل الإدارة، ويغير بشكل ذو أهمية نسبية إما: أ. نطاق أنشطة الجهة؛ أو ب. الطريقة التي يتم بها القيام بتلك الأنشطة.	**إعادة الهيكلة**
resulting entity	The entity that is the result of two or more operations combining in an amalgamation.	40.5	الجهة التي تنشأ عن تجميع اثنتين أو أكثر من العمليات في دمج	**الجهة الناتجة**
retrospective application	Applying a new accounting policy to transactions, other events, and conditions as if that policy had always been applied.	3.7	تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث الأخرى والأوضاع كما لو كانت تلك السياسة تُطبق دائماً.	**التطبيق بأثر رجعي**
retrospective restatement	Correcting the recognition, measurement and disclosure of amounts of elements of financial statements as if a prior period error had never occurred	3.7	تصحيح الإثبات والقياس والإفصاح لمبالغ عناصر القوائم المالية كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث مطلقاً.	**إعادة العرض بأثر رجعي**
return on plan assets	The interest, dividends or similar distributions and other revenue derived from the plan assets, together with realized and unrealized gains or losses on the plan assets, less: (a) any costs of managing the plan assets; and (b) any tax payable by the plan itself, other	39.8	الفائدة، وتوزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة والإيراد الآخر الذي تولد من أصول البرنامج، مع المكاسب، أو الخسائر المحققة وغير المحققة على أصول البرنامج، مطروحًا منها: أ. أي تكاليف لإدارة أصول البرنامج؛ و ب. أي ضريبة واجبة السداد من قبل البرنامج ذاته، بخلاف الضريبة	**العائد على أصول البرنامج**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	than those included in the actuarial assumptions used to measure the present value of defined benefit obligation.		المُضمنة في الافتراضات الاكتوارية المستخدمة لقياس القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة.	
revenue	The gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows result in an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners.	1.7	إجمالي التدفق الداخل للجهة من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة خلال فترة القوائم المالية عندما ينتج عن تلك التدفقات الداخلة زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بخلاف الزيادة التي تنتج من المساهمات من الملاك.	**الإيراد**
revenue from a structured entity	Includes, but is not limited to, recurring and non-recurring fees, interest, dividends or similar distributions, gains or losses on the re-measurement or de-recognition of interests in structured entities and gains or losses from the transfer of assets and liabilities to the structured entity.	38.7	يتضمن، ولكنه لا يقتصر على، ما هو متكرر وغير متكرر من أتعاب، وفائدة، وتوزيعات أرباح أو توزيعات مماثلة، ومكاسب أو خسائر من إعادة قياس أو إلغاء إثبات حصص في جهات مُهيكلة، ومكاسب أو خسائر من تحويل أصول والتزامات إلى الجهة المُهيكلة.	**إيراد من جهة مهيكلة**
segment	A distinguishable activity or group of activities of an entity for which it is appropriate to separately report financial information for the purpose of (a) evaluating the entity's past performance in achieving its objectives and (b) making decisions about the future allocation of resources.	18.9	نشاط للجهة قابل للتمييز أو مجموعة من أنشطة الجهة القابلة للتمييز يكون من المناسب تقديم معلومات مالية عنه/ عنها بشكل منفصل لغرض أ. تقويم الأداء الماضي للجهة في تحقيق أهدافها، و ب. اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد في المستقبل.	**القطاع**
segment accounting policies	Accounting policies adopted for preparing and presenting the financial statements of the consolidated group or entity as well as those accounting policies that relate specifically to segment reporting.	18.27	السياسات المحاسبية المتبناة لإعداد وعرض القوائم المالية للمجموعة الموحدة أو الجهة الموحدة بالإضافة إلى تلك السياسات المحاسبية التي تتعلق على وجه الخصوص بالتقارير القطاعية.	**السياسات المحاسبية للقطاع**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
segment assets	Are those operating assets that are employed by a segment in its operating activities, and that either are directly attributable to the segment or can be allocated to the segment on a reasonable basis. If a segment's segment revenue includes interest or dividend revenue, its segment assets include the related receivables, loans, investments, or other revenue-producing assets. Segment assets do not include income tax or income tax-equivalent assets that are recognized in accordance with accounting standards dealing with obligations to pay income tax or income tax equivalents. Segment assets include investments accounted for under the equity method only if the net surplus (deficit) from such investments is included in segment revenue. Segment assets include a joint venturer's share of the operating assets of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8, Interests in Joint Ventures. Segment assets are determined after deducting related allowances that are reported as direct offsets in the entity's statement of financial position.	18.27	هي تلك الأصول التشغيلية التي يوظفها القطاع في أنشطته التشغيلية، والتي تنسب مباشرة إلى القطاع أو تُخصَّص للقطاع وفق أساس معقول. وإذا تضمن إيراد القطاع إيراد فائدة أو أرباح أسهم فإن أصول هذا القطاع تشمل ما يتعلق بها من مستحقات أو قروض أو استثمارات أو غيرها من الأصول المولدة للإيراد. ولا تتضمن أصول القطاع أصول ضريبة الدخل أو الأصول المعادلة التي تُثبت وفقًا ل هي تلك الأصول التشغيلية التي يوظفها القطاع في أنشطته التشغيلية، والتي تنسب مباشرة إلى القطاع أو تُخصَّص للقطاع وفق أساس معقول. وإذا تضمن إيراد القطاع إيراد فائدة أو أرباح أسهم فإن أصول هذا القطاع تشمل ما يتعلق بها من مستحقات أو قروض أو استثمارات أو غيرها من الأصول المولدة للإيراد. ولا تتضمن أصول القطاع أصول ضريبة الدخل أو الأصول المعادلة التي تُثبت وفقًا لمعايير المحاسبة التي تتناول التزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل. وتتضمن أصول القطاع الاستثمارات التي تكون المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا كان صافي الفائض (العجز) من تلك الاستثمارات يُضمَّن في إيراد القطاع. وتُحدَّد قيمة أصول القطاع بعد خصم مخصصات التقييم ذات العلاقة التي تُعرض في قائمة المركز المالي للجهة من خلال مقاصتها بشكل مباشر من الأصول ذات العلاقة. معايير المحاسبة التي تتناول التزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل. وتتضمن أصول القطاع الاستثمارات التي تكون المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا كان صافي الفائض (العجز) من تلك الاستثمارات يُضمَّن في إيراد القطاع. وتُحدَّد قيمة أصول القطاع بعد خصم مخصصات التقييم ذات العلاقة التي تُعرض في قائمة المركز المالي للجهة من خلال مقاصتها بشكل مباشر من الأصول ذات	**أصول القطاع**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
			العلاقة.	
segment expense	An expense resulting from the operating activities of a segment that is directly attributable to the segment, and the relevant portion of an expense that can be allocated on a reasonable basis to the segment, including expenses relating to the provision of goods and services to external parties and expenses relating to transactions with other segments of the same entity. Segment expense does not include: (a) Interest, including interest incurred on advances or loans from other segments, unless the segment's operations are primarily of a financial nature; (b) Losses on sales of investments or losses on extinguishment of debt, unless the segment's operations are primarily of a financial nature; (c) An entity's share of net deficit or losses of associates, joint ventures, or other investments accounted for under the equity method; (d) Income tax or income tax-equivalent expense that is recognized in accordance with accounting standards dealing with obligations to pay income tax or income tax equivalents; or (e) General administrative expenses, head office expenses, and other expenses that arise	18.27	المصروف الناتج عن الأنشطة التشغيلية لقطاع ما وينسب مباشرة لذلك القطاع، والجزء ذو العلاقة من المصروف الذي يمكن تخصيصه وفق أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بتخصيص السلع والخدمات إلى عملاء خارجيين والمصروفات المتعلقة بالمعاملات مع قطاعات أخرى من نفس الجهة. ولا يشمل مصروف القطاع: أ. الفائدة، بما في ذلك الفائدة المتكبَّدة على السلف أو القروض من قطاعات أخرى، ما لم تكن أعمال القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس؛ أو ب. الخسائر من بيع الاستثمارات أو الخسائر من تسوية الديون، ما لم تكن عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس؛ أو ج. حصة الجهة في صافي عجز أو خسائر الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية؛ أو د. مصروف ضريبة الدخل أو المصروف المعادل لضريبة الدخل، الذي يُثبت وفقًا لمعايير المحاسبة التي تتناول التزامات دفع ضريبة الدخل أو ما يعادل ضريبة الدخل؛ أو ه. المصروفات الإدارية العامة ومصروفات المركز الرئيس والمصروفات الأخرى التي تنشأ على مستوى الجهة وتتعلق بالجهة بأكملها. مع ذلك، يتم تكبد التكاليف في بعض الأحيان على مستوى الجهة نيابة عن قطاع معين. تعتبر مثل هذه التكاليف مصروفات القطاع إذا كانت تنسب إلى الأنشطة التشغيلية للقطاع وكان من الممكن أن تنسب مباشرة إلى القطاع أو تخصيصها له وفق أساس معقول. وفيما يخص أعمال القطاع التي تكون ذات طبيعة مالية بشكل رئيس، يجوز عرض إيراد الفائدة ومصروفات الفائدة على أنها بند واحد بالمبلغ الصافي	**مصروفات القطاع**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	at the entity level and relate to the entity as a whole. However, costs are sometimes incurred at the entity level on behalf of a segment. Such costs are segment expenses if they relate to the segment's operating activities and they can be directly attributed or allocated to the segment on a reasonable basis. Segment expense includes a joint venturer's share of the expenses of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8. For a segment's operations that are primarily of a financial nature, interest revenue and interest expense may be reported as a single net amount for segment reporting purposes only if those items are netted in the consolidated or entity financial statements.		لأغراض تقديم المعلومات القطاعية وذلك فقط في حال كانت تلك البنود تُعرض على أنها بند واحد بالمبلغ الصافي في القوائم المالية الموحدة أو القوائم المالية للجهة.	
segment liabilities	Those operating liabilities that result from the operating activities of a segment, and that either are directly attributable to the segment or can be allocated to the segment on a reasonable basis. If a segment's segment expense includes interest expense, its segment liabilities include the related interest-bearing liabilities. Segment liabilities include a joint venturer's share of the liabilities of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8. Segment liabilities do not include income tax or income tax equivalent liabilities that are	18.27	التزامات تشغيلية تنتج من الأنشطة التشغيلية للقطاع والتي يمكن أن تنسب بشكل مباشر للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع وفق أساس معقول. إذا تضمنت مصروفات القطاع مصروفات الفائدة فإن التزامات القطاع تشمل التزامات الفائدة ذات الصلة. ولا تشمل التزامات القطاع التزامات ضريبة الدخل أو الالتزامات التي تعادل ضريبة الدخل التي تُثبت وفقًا لمعايير المحاسبة التي تتناول التزامات دفع ضريبة الدخل أو المعادلة لضريبة الدخل.	**التزامات القطاع**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	recognized in accordance with accounting standards dealing with obligations to pay income tax or income tax equivalents.			
segment revenue	Is revenue reported in the entity's statement of financial performance that is directly attributable to a segment, and the relevant portion of entity revenue that can be allocated on a reasonable basis to a segment, whether from budget appropriations or similar, grants, transfers, fines, fees, or sales to external customers or from transactions with other segments of the same entity. Segment revenue does not include: (a) Interest or dividend revenue, including interest earned on advances or loans to other segments, unless the segment's operations are primarily of a financial nature; or (b) Gains on sales of investments or gains on extinguishment of debt, unless the segment's operations are primarily of a financial nature. Segment revenue includes an entity's share of net surplus (deficit) of associates, joint ventures, or other investments accounted for under the equity method, only if those items are included in consolidated or total entity revenue. Segment revenue includes a joint venturer's share of the revenue of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8.	18.27	الإيراد المعروض في قائمة الأداء المالي للجهة والذي ينسب مباشرة لقطاع ما، والجزء ذو العلاقة من إيراد الجهة الذي يمكن تخصيصه وفق أساس معقول لقطاع ما، سواء كان هذا الإيراد من اعتمادات مالية، أو المنح، أو التحويلات، أو الغرامات، أو الرسوم، أو عمليات البيع إلى عملاء خارجيين أو من معاملات مع قطاعات أخرى داخل الجهة ذاتها. لا يتضمن إيراد القطاع: أ. إيراد الفائدة أو توزيع الأرباح بما في ذلك الفائدة المكتسبة على السلف أو القروض لقطاعات أخرى، ما لم تكن أعمال القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس؛ و ب. المكاسب من بيع الاستثمارات أو من تسوية الديون، ما لم تكن أعمال القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيس. يتضمن إيراد القطاع حصة الجهة في صافي فائض (عجز) الجهات الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تكون المحاسبة عنها وفق طريقة حقوق الملكية، فقط إذا كانت تلك البنود مضمنة في الإيرادات الموحدة أو مجموع إيرادات الجهة.	**إيراد القطاع**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
separate financial statements	Those presented by an entity, in which the entity could elect, subject to the requirements in this Standard, to account for its investments in controlled entities, joint ventures and associates either at cost, in accordance with IPSAS 29, *Financial Instruments: Recognition and Measurement* or using the equity method as described in IPSAS 36, *Investments in Associates and Joint Ventures.*	34.6	القوائم المالية المعروضة من قبل الجهة، والتي يمكن للجهة أن تختار فيها، وفقًا لمتطلبات هذا المعيار، أن تحاسب عن استثماراتها في الجهات المسيطر عليها والمشاريع المشتركة والجهات الزميلة إما بالتكلفة، أو وفقًا لمعيار المحاسبة للقطاع العام 29، *الأدوات المالية: الإثبات والقياس* أو باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو مبين في معيار المحاسبة للقطاع العام 36، *الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة*.	**القوائم المالية المنفصلة**
separate vehicle	A separately identifiable financial structure, including separate legal entities or entities recognized by statute, regardless of whether those entities have a legal personality.	37.7	هيكل مالي قابل للتحديد - بشكل منفصل، بما في ذلك جهات ذات كيان قانوني منفصل أو جهات معترف بها بموجب نظام، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الجهات ليها شخصية اعتبارية أم لا.	**كيان منفصل**
service concession arrangement	Is a binding arrangement between a grantor and an operator in which: (a) The operator uses the service concession asset to provide a public service on behalf of the grantor for a specified period of time; and (b) The operator is compensated for its services over the period of the service concession arrangement.	32.8	ترتيب ملزم بين المانح والمشغّل: أ. يستخدم فيه المشغّل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛ و ب. يُعَوَّض فيه المُشَغِّل عن خدماته على مدى فترة ترتيب امتياز تقديم الخدمات.	**ترتيب امتياز تقديم خدمات**
service concession asset	Is an asset used to provide public services in a service concession arrangement that: (a) Is provided by the operator which: (i) The operator constructs, develops, or acquires from a third party; or (ii) Is an existing asset of the operator; or (b) Is provided by the grantor which: (i) Is an existing asset of the grantor; or (ii) Is an upgrade to an existing asset of the grantor.	32.8	الأصل المُستخدم لتقديم خدمات عامة في ترتيب امتياز تقديم خدمات، والذي: أ. يوفره المشغل: (1) من خلال قيام المُشغل بإنشائه، أو تطويره، أو اقتنائه من طرف ثالث؛ أو (2) يكون أصلاً موجوداً لدى المُشغّل؛ أو ب. يوفره المانح ويكون: (1) أصلاً موجوداً لدى المانح؛ أو (2) تحسيناً لأصل موجود لدى المانح.	**أصل امتياز تقديم خدمات**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
service cost	Comprises: (a) Current service cost, which is the increase in the present value of the defined benefit obligation resulting from employee service in the current period; (b) Past service cost, which is the change in the present value of the defined benefit obligation for employee service in prior periods, resulting from a plan amendment (the introduction or withdrawal of, or changes to, a defined benefit plan) or a curtailment (a significant reduction by the entity in the number of employees covered by a plan); and (c) Any gain or loss on settlement	39.8	تشمل: أ. تكلفة الخدمة الحالية، والتي هي الزيادة، في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة، الناتجة عن خدمة الموظف في الفترة الحالية؛ و ب. تكلفة الخدمة السابقة، والتي هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة عن خدمة الموظفين في الفترات السابقة، الناتج عن تعديل برنامج (استحداث أو سحب، برنامج منافع محددة، أو تغييرات فيه) أو تقليص (تخفيض مهم من قبل الجهة في عدد الموظفين الذين يشملهم البرنامج)؛ و ج. أي مكسب أو خسارة من التسوية.	**تكلفة الخدمة**
settlement	A transaction that eliminates all further legal or constructive obligations for part or all of the benefits provided under a defined benefit plan, other than a payment of benefits to, or on behalf of, employees that is set out in the terms of the plan and included in the actuarial assumptions.	39.8	المعاملة التي تستبعد جميع الالتزامات النظامية أو الضمنية الإضافية لجزء أو لجميع المنافع المُقدمة بموجب برنامج منافع محددة، بخلاف دفع منافع لموظفين، أو نيابة عنهم، المُحددة في شروط البرنامج ومُضمنة في الافتراضات الاكتوارية.	**تسوية**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
short-term employee benefits	Employee benefits (other than termination benefits) that are due to be settled wholly before twelve months after the end of the reporting period in which the employees render the related service.	39.8	منافع الموظفين (بخلاف منافع إنهاء التوظيف) التي يُتوقع تسويتها بشكل كامل قبل اثني عشر شهرًا بعد نهاية فترة القوائم المالية التي يقدم فيها الموظفون الخدمة المتعلقة بها.	**منافع الموظفين قصيرة الأجل**
significant influence (relating to related party transactions)	The power to participate in the financial and operating policy decisions of an entity, but not control those policies. Significant influence may be exercised in several ways, usually by representation on the board of directors or equivalent governing body but also by, for example, participation in (a) the policy making process, (b) material transactions between entities within an economic entity, (c) interchange of managerial personnel, or (d) dependence on technical information. Significant influence may be gained by an ownership interest, statute, or agreement. With regard to an ownership interest, significant influence is presumed in accordance with the definition contained in IPSAS 7.	20.4	سلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم السياسات المالية والتشغيلية للجهة، وليس السيطرة على تلك السياسات. وقد يُمارس التأثير المهم بعدة طرق، عادة من خلال تمثيل الجهة ذات التأثير المهم في الهيئة الحاكمة للجهة الخاضعة للتأثير المهم، وأيضًا من خلال، على سبيل المثال، المشاركة في (أ) عملية رسم السياسات، (ب) معاملات ذات أهمية نسبية بين جهات بداخل الجهة الاقتصادية، (ج) تبادل مديرين فيما بين الجهة ذات التأثير المهم والجهة الخاضعة للتأثير المهم، أو (د) الاعتماد على معلومات فنية. ويجوز أن يكتسب التأثير المهم بموجب حصة ملكية، تشريع، أو اتفاقية. ويُفتَرَض وجود التأثير المهم بموجب حصة ملكية وفقًا للتعريف الوارد في معيار المحاسبة للقطاع العام 36.	**التأثير المهم (فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة)**
significant influence (relating to interests in other entities)	The power to participate in the financial and operating policy decisions of another entity but is not control or joint control of those policies	36.8	سُلطة المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة برسم السياسات المالية والتشغيلية لجهة أخرى، ولكنه ليس سيطرة أو سيطرة مشتركة على تلك السياسات.	**التأثير المهم (فيما يتعلق بالحصص في الجهات الأخرى)**
spot exchange rate	The exchange rate for immediate delivery.	4.10	سعر الصرف للتسليم الفوري.	**سعر الصرف الفوري**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
state plans	Plans established by legislation that operate as if they are multi-employer plans for all entities in economic categories laid down in legislation.	39.8	البرامج التي وضعتها التشريعات التي تعمل كما لو أنها برامج لأصحاب عمل متعددين لجميع الجهات في الفئات الاقتصادية المنصوص عليها في التشريع.	**برامج الدولة**
stipulations on transferred assets	Terms in laws or regulation, or a binding arrangement, imposed upon the use of a transferred asset by entities external to the reporting entity.	23.7	شروط منصوص عليها في الأنظمة أو اللوائح، أو في ترتيب ملزم، مفروضة على استخدام أصل محول من قبل جهات تقع خارج نطاق الجهة المعدّة للقوائم المالية.	**أحكام مفروضة على الأصول المنقولة**
structured entity	Is: (a) In the case of entities where administrative arrangements or legislation are normally the dominant factors in deciding who has control of an entity, an entity that has been designed so that administrative arrangements or legislation are not the dominant factors in deciding who controls the entity, such as when binding arrangements are significant to determining control of the entity and relevant activities are directed by means of binding arrangements; or (b) In the case of entities where voting or similar rights are normally the dominant factor in deciding who has control of an entity, an entity that has been designed so that voting or similar rights are not the dominant factor in deciding who controls the entity, such as when any voting rights relate to administrative tasks only and the relevant activities are directed by means of binding arrangements	38.7	هي: أ. في حالة الجهات التي تكون فيها الترتيبات الإدارية أو الأنظمة هي العوامل المهيمنة عادة في تحديد من يسيطر على الجهة، فإن الجهة المهيكلة هي الجهة التي صُممت بحيث لا تكون الترتيبات الإدارية أو الأنظمة هي العوامل المهيمنة في تحديد من يسيطر على الجهة، ومثال ذلك عندما تكون هناك ترتيبات ملزمة مهمة لتحديد السيطرة على الجهة وتكون الأنشطة ذات الصلة موجهة من خلال ترتيبات ملزمة؛ أو ب. في حالة الجهات التي تكون فيها حقوق التصويت أو حقوق مماثلة هي العوامل المهيمنة عادة في تحديد من يسيطر على الجهة، فإن الجهة المهيكلة هي الجهة التي صُممت بحيث لا تكون حقوق التصويت أو الحقوق المماثلة هي العوامل المهيمنة في تحديد من يسيطر على الجهة، ومثال ذلك عندما تتعلق أي حقوق تصويت بالمهام الإدارية فقط وتكون الأنشطة ذات الصلة موجهة من خلال ترتيبات ملزمة.	**جهة مهيكلة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
tax expenditures	Preferential provisions of the tax law that provide certain taxpayers with concessions that are not available to others.	23.7	أحكام تفضيلية في النظام الضريبي تمنح دافعي ضرائب معينين امتيازات غير متاحة للآخرين.	**النفقات الضريبية**
taxable event	The event that the government, legislature, or other authority has determined will be subject to taxation.	23.7	الحدث الذي تحدد الحكومة أو المشرع أو سلطة أخرى خضوعه للضريبة.	**الحدث الخاضع للضريبة**
taxes	Economic benefits or service potential compulsorily paid or payable to public sector entities, in accordance with laws and/or regulations, established to provide revenue to the government. Taxes do not include fines or other penalties imposed for breaches of the law.	23.7	المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة المؤداة أو المستحقة الدفع بشكل إجباري لجهات القطاع العام وفقاً للأنظمة و/أو اللوائح، وُضعت لتزويد الحكومة بإيراد. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو الجزاءات الأخرى المفروضة بسبب مخالفة النظام.	**الضرائب**
termination benefits	Are employee benefits provided in exchange for the termination of an employee's employment as a result of either: (a) An entity's decision to terminate an employee's employment before the normal retirement date; or (b) An employee's decision to accept an offer of benefits in exchange for the termination of employment.	39.8	منافع يحصل عليها الموظف في مقابل إنهاء التوظيف كنتيجة لأي مما يلي: أ. قرار جهة بأن تنهي توظيف موظف قبل تاريخ التقاعد الطبيعي؛ أو ب. قرار موظف بأن يقبل عرض منافع في مقابل إنهاء التوظيف.	**منافع إنهاء التوظيف**
transaction costs	Incremental costs that are directly attributable to the acquisition, issue or disposal of a financial asset or financial liability (see [IPSAS 29] Appendix A paragraph AG26). An incremental cost is one that would not have been incurred if the entity had not acquired,	29.10	التكاليف الإضافية التي تنسب مباشرة لاقتناء أو إصدار أو استبعاد أصل مالي أو التزام مالي (انظر فقرة إرشادات التطبيق 26 في ملحق أ). ويقصد بالتكاليف الإضافية، التكلفة التي ما كانت الجهة ستكبدها إذا لم تقم الجهة باقتناء أو أصدر أو استبعد الأداة المالية.	**تكاليف المعاملة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
	issued or disposed of the financial instrument.			
transfers	Inflows of future economic benefits or service potential from non-exchange transactions, other than taxes.	23.7	تدفقات داخلة لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من معاملات غير تبادلية بخلاف الضرائب.	**التحويلات**
Transitional IPSAS financial statements	**the financial statements prepared in accordance with this IPSAS where a first-time adopter cannot make an explicit and unreserved statement of compliance with other IPSASs because it adopted one or more of the transitional exemptions in this IPSAS that affect the fair presentation of the financial statements and its ability to assert compliance with accrual basis IPSASs002E**	33.9	القوائم المالية المعدة وفقًا لهذا المعيار حيث لا يكون بإمكان الجهة المطبقة لأول مرة تقديم نص صريح وغير متحفظ يفيد بالتزامها بمعايير المحاسبة للقطاع العام الأخرى وذلك بسبب تطبيقها واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية الواردة في هذا المعيار التي تؤثر على العرض العادل للقوائم المالية وعلى قدرتها على تأكيد الالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.	**القوائم المالية الانتقالية وفق معايير المحاسبة للقطاع العام**
unearned finance revenue	The difference between: (a) The gross investment in the lease; and (b) The net investment in the lease.	13.8	الفرق بين: أ. إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار؛ و ب. صافي الاستثمار في عقد الإيجار.	**إيراد تمويل غير مكتسب**
unguaranteed residual value	That portion of the residual value of the leased asset, the realization of which by the lessor is not assured or is guaranteed solely by a party related to the lessor.	13.8	ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو يكون تحقيقه مضموناً فقط من قبل طرف ذي علاقة بالمؤجر.	**القيمة المتبقية غير المضمونة**

Term	Definition	Ref.	التعريف	المصطلح
useful life (of a lease)	The estimated remaining period, from the commencement of the lease term, without limitation by the lease term, over which the economic benefits or service potential embodied in the asset are expected to be consumed by the entity.	13.8	الفترة المتبقية المقدرة، من بدء أجل عقد الإيجار– دون تقييدها بأجل عقد الإيجار، والتي يتوقع أن تستهلك الجهة على مداها المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة التي ينطوي عليها الأصل المؤجر.	**العمر الإنتاجي (لعقد الإيجار)**
useful life (of a non-cash-generating asset)	Either: (a) The period of time over which an asset is expected to be used by the entity; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by the entity.	21.14	هو اما: أ. الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل الجهة؛ أو ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقع أن تحصل عليها الجهة من الأصل.	**العمر الانتاجي (لأصل غير مولد للنقد)**
useful life (of property, plant, and equipment or an intangible asset)	Either: (a) The period over which an asset is expected to be available for use by an entity; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by an entity.	17.13	أ. الفترة الزمنية التي يتوقع أن يكون الأصل متاحاً خلالها للاستخدام من قبل الجهة؛ أو ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع أن تحصل عليها الجهة من الأصل.	**العمر الإنتاجي (لبند عقارات وآلات ومعدات أو أصل غير ملموس)**
value in use of a cash-generating asset	The present value of the estimated future cash flows expected to be derived from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life	26.13	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.	**القيمة من الاستخدام لأصل مولد للنقد**
value in use of a non-cash-generating asset	The present value of the asset's remaining service potential.	21.14	القيمة الحالية للخدمات المتوقعة المتبقية للأصل.	**القيمة من الاستخدام لأصل غير مولد للنقد**